



**ANNALES
DE
L'UNIVERSITE
MARIEN NGOUABI**

Sciences Juridiques et Politiques

VOL. 18 – N° 2 – ANNEE 2018

ISSN : 1815 – 4433

www.annalesumng.org



SOMMAIRE

Directeur de la publication :
J. R. IBARA

Rédacteur en chef :
J. GOMA-TCHIMBAKALA

Rédacteur en chef adjoint :
EMMANUEL D. E.

Comité de Lecture :
AKUETE P. S. (Lomé)
DEMBA SY (Dakar)
ELHADJ MBODY (Dakar)
EMMANUEL-ADOUKI D. E.
(Brazzaville)
GBAGUIDI N. (Cotonou)
LOKO-BALOSSA E. J. (Brazzaville)
MOUDOUDOU P. (Brazzaville)
MOYEN G. (Brazzaville)

Comité de Rédaction :
LOKO-BALOSSA E. J. (Brazzaville)
MOYEN G. (Brazzaville)

Webmaster :
R. D. ANKY

Administration – Rédaction :
Université Marien NGOUABI
Direction de la Recherche
B.P. 69, Brazzaville – Congo
E-mail : annales@umng.cg

ISSN : 1815 - 4433

- 1 **LE REFERENDUM EN DROIT INTERNATIONAL**
ADOUA-MBONGO A. S.

- 22 **LES DROITS DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE
ET DE L'OHADA DANS LES ESPACES UEMOA
ET CEMAC**
BANGO A.

- 59 **LES NORMES D'URGENCE DANS LES
CONSTITUTIONS DES ETATS FRANCOPHONES
D'AFRIQUE NOIRE**
OUEDRAOGO E.

- 67 **LE SERMENT DU PRESIDENT DE LA
REPUBLIQUE DANS LES CONSTITUTIONS
NOIRES DE SUCCESSION FRANÇAISE :
UN SERMENT PROSTITUE ?**
POATY S. J.



LES DROITS DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE ET DE L'OHADA DANS LES ESPACES UEMOA ET CEMAC

BANGO A.

Faculté de Droit

Université Marien N'Gouabi

Brazzaville – République du Congo

RESUME

Le nouveau cadre juridique des finances publiques dans les espaces UEMOA et CEMAC, couplé avec le phénomène de la banalisation des personnes publiques qui tend à les soumettre aux solutions empruntées au droit privé, a conduit à un rapprochement entre le droit de la comptabilité de l'OHADA, applicable aux entreprises, et le droit de la comptabilité publique. Ce rapprochement n'est pas sans soulever quelques difficultés, notamment, en matière de voies d'exécution, puisqu'à la différence du droit de la comptabilité publique, le droit de l'OHADA consacre le principe de la compensation entre les dettes et les créances des personnes publiques. Toutefois, on ne peut assimiler le droit de la comptabilité publique avec le droit de la comptabilité de l'OHADA. Le droit de la comptabilité publique garde des spécificités inhérentes à la spécificité de l'action des organismes publics.

ABSTRACT

The new legal framework of public finances in UEMOA and CEMAC spaces, coupled with the phenomenon of the trivialization of public figures who tends to submit solutions borrowed from private law, led to a rapprochement between the right of the OHADA, business accounting, and the right of public accounting. This reconciliation is not without raising some difficulties, notably, in terms of enforcement, since unlike the right of public accounting, OHADA Law enshrines the principle of compensation between the debts and receivables of public persons. However, you can't equate the right of public accounting with accounting of OHADA law. The right of public accounting keeps the specificities inherent to the specificity of the action of public bodies.

INTRODUCTION

En 2010, Jacques Caillosse disait que « le droit administratif s'est structuré autour d'une hypothèse : celle d'un droit dont l'identité dépend de son exorbitance par rapport au droit commun. [...] Ce droit-là a contribué [...] à maintenir tout un secteur des rapports sociaux hors de la logique marchande. C'est cet héritage qui est devenu l'un des enjeux majeurs des politiques de réforme de l'État surtout depuis une trentaine d'années »¹. En effet, « étant considéré comme un entrepreneur presque comme les autres, l'État est réputé ne pouvoir être géré efficacement qu'en appliquant les règles du droit privé. Ainsi, [...] l'exorbitance du droit administratif décline »².

En Afrique, ces différentes réflexions³ peuvent être transposées en droit de la comptabilité publique, sous l'influence pressante, notamment, du droit de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) issu du traité signé à Port-Louis le 17 novembre 1993.

En effet, pendant longtemps, la comptabilité des entreprises et la comptabilité publique présentaient des différences notables. Elles n'avaient pas les mêmes définitions, les mêmes modes d'enregistrement, les mêmes principes de distribution, les mêmes formes de documents⁵.

L'adoption de plusieurs directives par l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA)⁶ et par la Communauté économique et monétaire d'Afrique centrale (CEMAC)⁷, harmonisant le cadre juridique des

1 J. Caillosse, « Sur quelques problèmes actuels du droit administratif français », *AJDA*, 2010, pp. 931-937 (pp. 933-935).

2 F. Melleray, « L'exorbitance du droit administratif en question(s) », *AJDA*, 2003, pp. 1961-1966 (p. 1966).

3 Voir D. Sy, « L'évolution du droit administratif sénégalais », *EDJA* n° 67, octobre-novembre-décembre 2005, p. 52 et s.; B. Boumakani, « L'organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires et les personnes publiques », in *Mélanges en l'honneur de Jacqueline Morand-Deville*, Montchrestien, 2008, pp. 209-226; P. Moudoudou, « Les tendances du droit administratif dans les États d'Afrique francophone », *Revue Juridique et Politique*, n° 1, 2010, p. 52; A. A. D. Kebe, « Le déclin de l'exorbitance du droit administratif sénégalais sous l'effet du droit communautaire », *Revue électronique Afrilex*, http://afrilex.u-bordeaux4.fr/sites/afrilex/IMG/pdf/Le_declin_de_l_exorbitance_du_droit_administratif_senegalais.pdf, mai 2015, consulté le 30 août 2016, 28 p.

4 À ce jour, l'OHADA regroupe dix-sept (17) pays et reste ouverte à tout État du continent africain. Les règles communes aux États parties découlent principalement des Actes uniformes pris par le Conseil des ministres. Ces Actes « sont directement applicables et obligatoires dans les États parties, nonobstant toute disposition contraire de droit interne, antérieure ou postérieure » (art. 10 du traité).

5 Cf. J. Lamarque, « Comptabilité publique et comptabilité privée », *RSF*, 1962, p. 409; J. Buinot, « Comptabilité privée, comptabilité publique et comptabilité nationale : comparaison des principes et des concepts », *Economie et statistique*, n° 29, décembre 1971, pp. 17-31 (p. 17); A. Girault, « Comptabilité publique, comptabilité privée : définitions, principes, concepts », in *La comptabilité*

publique : continuité et modernité, Ministère de l'économie et du budget (France), 1995, p. 341.

6 Il s'agit des directives ci-après : 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 ; directive n° 06/CM/UEMOA du 26 juin 2009 relative aux lois de finances ; directive n° 07/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique ; directive n° 08/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Nomenclature budgétaire de l'État ; directive n° 09/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Plan comptable de l'État (PCE) au sein de l'UEMOA ; directive n° 10/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Tableau des opérations financières de l'État (TOFE) au sein de l'UEMOA. Cette communauté a été créée par le Traité de Dakar, signé le 10 janvier 1994 par sept pays francophones d'Afrique de l'Ouest ayant le FCFA pour monnaie commune. Ces États sont le Bénin, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire, le Mali, le Niger, le Sénégal et le Togo. Le 2 mai 1997, ils ont été rejoints par la Guinée Bissau, qui a la particularité d'être le seul État lusophone de l'Union.

7 Il s'agit des directives ci-après : directive n° 01/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux lois de finances ; directive n° 2/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative au règlement général de la comptabilité publique ; directive n° 3/11-UEAC-195-CM-22 du 19 décembre 2011 relative au Plan comptable de l'État ; directive n° 04/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative à la nomenclature budgétaire de l'État ; directive n° 05/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative au Tableau des opérations financières de l'État ; directive n° 06/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative au code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques. La CEMAC est composée du Cameroun, de la Centrafrique, du

finances publiques dans les États membres⁸ et transposées en droit interne dans l'un⁹ et dans l'autre¹⁰ espace communautaire, a changé la donne. Le nouveau cadre juridique ainsi créé couplé avec le phénomène de la banalisation du droit applicable aux personnes morales de droit public (État, collectivités locales, établissements publics), qui tend à les soumettre aux solutions empruntées au droit privé¹¹, a fait de l'entreprise le modèle de référence à transposer dans le secteur public¹². L'idée de base est de faire de la transparence¹³ et la performance des finances publiques¹⁴ le fondement d'un droit public financier rénové¹⁵. Il s'agit donc de « dissocier les décisions budgétaires des problèmes de moyens (quels montant de crédits puis-je obtenir ?) pour les

recentrer sur des résultats mesurables (que puis-je accomplir avec ces crédits ?) »¹⁶. Ainsi, longtemps focalisée sur le budget et le maniement des deniers publics, le droit de la comptabilité publique voit son champ de compétence s'élargir.

Il ne s'agit pas là d'une ingénierie financière de ces deux communautés d'intégration économique mais d'une imitation positive des changements induits par la promulgation, en France, de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF)¹⁷. L'adoption de cette loi fut, selon l'expression d'Alain Lambert, alors président de la commission des finances du Sénat, « un moment d'exception et d'excellence ... un acte majeur de maturité démocratique ... »¹⁸.

Congo-Brazzaville, du Gabon, de la Guinée-équatoriale, du Tchad.

8 N. Médé, « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », Revue électronique *Afrilex*, juin 2012, 26 p. ; S. Pagnou, « Les nouvelles directives de l'UEMOA sur les finances publiques et la gestion financière publique des États membres de l'Union », *RFFP*, n° 132, novembre 2015, p. 323 ; N. Médé, *Finances publiques. Espace UEMOA/UMOA, CREDILA/L'Harmattan Sénégal*, janvier 2017, 548 p.

9 Loi n° 2011-15 du 8 juillet 2011 portant loi organique relative aux lois de finances (Sénégal) ; Loi n° 2012-09 du 26 mars 2012, portant loi organique relative aux lois de finances (Niger) ; Loi n° 2013-028 du 11 juillet 2013 relative aux lois de finances (Mali) ; Loi organique n° 2013-14 du 27 septembre 2013 relative aux lois de finances (Bénin) ; Loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances (Côte d'Ivoire) ; Loi organique n° 2014-013 du 27 juin 2014 relative aux lois de finances (Togo).

10 Loi organique du 18 février 2014 relative aux lois des finances (Tchad) ; Loi organique n° 020/2014 du 21 mai 2015 relative aux lois de finances et à l'exécution du budget (Gabon) ; Loi n° 20-2012 du 3 septembre 2012 portant loi organique relative au régime financier de l'État, abrogée et remplacée par la Loi organique n° 36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux lois de finances (Congo).

11 Sur cette problématique, voir J.-B. Auby, « Le mouvement de banalisation du droit des personnes publiques et ses limites », in *Mélanges offerts à Jean-Marie Auby*, Paris, Dalloz, 1992, p. 3 ; B. Boumakani, « Les entreprises publiques à l'épreuve du droit OHADA », *Lamy Droit des affaires*, octobre 2004, n° 75, pp. 25-29.

12 En ce sens, voir R. Muzellec, « La gestion financière : quelles innovations ? », *RFFP*, n° 38, 1992, p. 88.

13 A. SY, *La transparence dans le droit budgétaire de l'État en France*, LGDJ, coll. « Bibliothèque Finances publiques et Fiscalité », 2017, 419 p.

14 B. D. Ba, *Finances publiques et gestion par la performance dans les pays membres de l'UEMOA : étude de cas du Sénégal*, Thèse pour le doctorat en Droit, Université de Bordeaux et Université Cheikh Anta Diop de Dakar, 2015, 572 p. ; N. Médé, « L'Afrique francophone saisie par la fièvre de la performance financière », *RFFP*, n° 135, 2016, pp. 349-357 ; Y. Ouedraogo, *L'influence de la démarche de performance sur le droit public financier des États membres de l'UEMOA*, LGDJ, coll. « Bibliothèque Finances publiques Fiscalité », 2018, 572 p.

15 D. Catteau, *La LOLF et la modernisation de la gestion publique : la performance, fondement d'un droit public financier rénové*, Thèse pour le doctorat en droit, Université de Lille II, 2005, 556 p. ; S. B. Batonon, *Les systèmes financiers publics des États de l'UEMOA à l'épreuve de la nouvelle gouvernance financière publique*, Thèse de Droit, Université Panthéon-Sorbonne - Paris I, 2016.

16 OCDE, *La budgétisation axée sur la performance dans les pays de l'OCDE*, Paris, OCDE, 2007, p. 11.

17 Pour une approche historique sur l'influence formelle exercée par les textes français régissant les finances publiques en Afrique francophone subsaharienne, voir J.-P. Duprat, « La formation et l'évolution du droit financier en Afrique francophone subsaharienne », in D. Darbon et J. Du Bois De Gaudusson, *La création du droit en Afrique*, Paris, Karthala, 1997, p. 445.

18 Cité par A. Barilari, M. Bouvier, *La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'État*, Paris, LGDJ/Lextenso édition, 3^e édition, 2010, p. 10. Il est vrai qu'en la matière, ce sont plutôt les pays anglo-saxons qui en ont été les précurseurs (Nouvelle-Zélande, Australie, puis Grande-Bretagne et États-Unis), depuis les années

Dans les deux espaces qui nous intéressent, il y a d'abord eu une première génération de directives, en 1997 et 1998 pour l'UEMOA¹⁹, en 2008 pour la CEMAC²⁰, sans produire les résultats escomptés²¹.

C'est donc dire que les nouvelles directives de l'UEMOA et celles de la CEMAC, qui constituent le soubassement de la présente étude, n'interviennent pas dans un terrain inexploré ; elles ne révolutionnent pas, loin s'en faut, l'approche budgétaire qui, comme l'illustrent les différentes expériences précitées, intègre la recherche de la performance²².

190. On pourrait même faire remonter le passage d'une logique budgétaire de moyens à une logique de résultats au « *Planning Programming, Budgeting System* » inauguré aux États-Unis, en 1961, par le ministère de Défense, avant d'être étendu aux départements civils de l'administration fédérale. En Afrique, le Burkina Faso et le Mali furent les premiers pays à se lancer dans l'expérience des budgets de programmes, en 1997 (S. Mesples-Somps, M. Raffinot, « Réforme budgétaire et gestion par les objectifs dans les pays à faible revenu : Burkina-Faso et Mali » Document de travail DIAL / Unité de Recherche CIPRE, novembre 2003), avant d'être rejoints par le Bénin en 2000 (N. Médé, « La nouvelle gestion budgétaire : l'expérience des budgets de programmes au Bénin », Revue électronique *Afrilex*, n° 4, décembre 2004, pp. 56-86, disponible sur <http://afrilex.u-bordeaux4.fr>.) et le Sénégal en 2001.

19 Le Conseil des ministres de l'UEMOA avait adopté en 1997 et 1998 cinq Directives constitutives du cadre harmonisé des finances publiques au sein de l'Union. Il s'agit des directives ci-après : Directive n° 05/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 relative aux lois finances ; Directives n° 06/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 portant règlement général sur la comptabilité publique ; Directive n° 04/98/CM/UEMOA portant nomenclature budgétaire de l'État ; Directive n° 05/98/CM/UEMOA portant tableau des opérations financières de l'État. Par ailleurs, afin de consolider les acquis enregistrés par les États membres de l'Union en matière d'assainissement budgétaire et de bonne gestion des finances publiques, le Conseil des ministres a adopté en 2000 la Directive n° 02/2000/CM/UEMOA du 29 juin 2000 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques dans l'espace UEMOA. Après une mission d'évaluation conduite en 2004 sur la mise en œuvre de ces six premières Directives, sur recommandation du Comité de suivi de ces directives, la Commission a décidé de proposer leur réécriture au Conseil des ministres. C'est ce qui conduit le Conseil des ministres de l'UEMOA, en mars et juin 2009, à l'adoption de six nouvelles

Ce rappel historique étant fait, la nouvelle comptabilité publique²³ qui se dessine dans les espaces UEMOA et CEMAC reprend les principes comptables applicables aux entreprises issus de l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises (ci-après AUOHC) adopté par l'OHADA le 24 mars 2000 à Yaoundé, revu et corrigé par l'Acte uniforme du 26 janvier 2017 relatif au droit comptable et à l'information financière (ci-après AUDCIF)²⁴.

Un tel rapprochement des normes comptables applicables au secteur public avec celles du secteur privé²⁵, qui peut s'interpréter

Directives, rénovant ainsi le cadre harmonisé des finances publiques au sein de l'Union.

20 Cf. Directive n° 01/08-UEAC-CM-17 du 20 juin 2008 relative aux lois des finances dans les pays membres de la CEMAC ; directive n° 02/08-UEAC-190-CM-17 du 20 juin 2008 portant règlement général sur la comptabilité publique ; directive n° 3/08-UEAC-190-CM-17 du 20 juin 2008 portant nomenclature budgétaire ; directive n° 04/08-UEAC-190-CM-17 du 20 juin 2008 relative aux opérations financières de l'État ; directive n° 5/08-UEAC-190-CM-17 du 19 décembre 2008 relative au plan comptable de l'État en zone CEMAC (PCE/CEMAC).

21 S. Yonaba, « La difficile intégration des règles budgétaires et comptable des États membres de l'Union économique et monétaire ouest africaine », *RFFP*, n° 79, 2002, pp. 221-239.

22 Voir A. Pariente et A. S. Coulibaly, « Programme et mesure de la performance en France et dans les pays africains », *RFFP*, n° 98, juin 2007, pp. 33-46.

23 Pour une approche globale de la nouvelle comptabilité publique en France, voir J.-B. Mattret, *La nouvelle comptabilité publique*, LGDJ, coll. « Systèmes », 2010 ; F. Akhoune, *La réforme de la gestion budgétaire et comptable publique*, LGDJ, coll. « Systèmes », 2013 ; O. GLOUX « Le décret « gestion budgétaire et comptable publique » du 7 novembre 2012 : pour une gestion publique dynamique », *RFAP* 2013/3, pp. 761-769. Voir aussi les contributions réunies dans le dossier spécial consacré au décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, *Gestion et Finances Publiques*, n° 2-3 - février-mars 2013.

24 En effet, le Conseil des ministres de l'OHADA a adopté, le 26 janvier 2017, le nouvel Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière. Son entrée en vigueur est fixée au 1^{er} janvier 2018 pour les comptes personnels des entités et au 1^{er} janvier 2019 pour les comptes consolidés, les comptes combinés et les états financiers selon les normes IFRS.

25 Sur la convergence entre la comptabilité publique et la comptabilité privée, voir aussi J.-B. Mattret,

comme un quasi-alignement des normes du premier sur celles du second²⁶, n'est pas démenti en matière de voies d'exécution. En effet, l'Acte uniforme de l'OHADA sur les procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution (AUPSRVE) adopté à Libreville (Gabon) le 10 avril 1998 consacre une règle totalement en porte-à-faux avec les règles tant nationales que communautaires (celles de l'UEMOA et de la CEMAC) de la comptabilité publique : il s'agit de la compensation entre les dettes et les créances des personnes publiques. Cette réforme alimente le débat en la matière et soulève l'épineuse question de la « concurrence » des organisations internationales africaines²⁷. La complexité de la question est renforcée par le fait que l'OHADA, la CEMAC et l'UEMOA affirment la primauté du droit communautaire sur le droit interne. En effet, s'il est admis que les Actes uniformes de l'OHADA « sont directement applicables et obligatoires dans les États parties, nonobstant toute disposition contraire de droit interne, antérieure ou postérieure »²⁸, il convient de souligner que

« Comptabilité publique, comptabilité privée : convergence internationale pour une plus grande transparence comptable financière », *La Revue du Trésor*, n° 12, décembre 2003, pp. 735-741 ; C. Eyraud, « Une comptabilité d'entreprise pour les États ? Un dispositif de qualification économique soumis à l'analyse sociologique. Le cas français », *Sociologie et sociétés*, vol. 43, n° 2, 2011, pp. 91-116 ; A. Bricard, J.-C. Scheid, « La convergence comptabilité publique/comptabilité privée : une évolution continue », *Les Cahiers du Club du Secteur Public*, n° 1, 2006, pp. 5-11 ; F. Marty, « De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés », in C. Bessy, T. Delpeuch et J. Pelisse, (eds.), *Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes*, LGDJ, coll. « Droit et Société - Recherches et Travaux », 2011, pp. 281-292.

²⁶ F. Marty, préc.

²⁷ Pour une présentation d'ensemble sur cette question, voir M. Fau-Nougaret (dir.), *La concurrence des organisations régionales en Afrique*, Paris, L'Harmattan, 2012. V. aussi J. Kazadi Mpiana, « La problématique de l'existence du droit communautaire africain. L'option entre mimétisme et spécificité », *Revue Libre de Droit*, 2014, pp. 38-78.

²⁸ Art. 10 du traité OHADA.

²⁹ Le Traité de Dakar instituant l'UEMOA indique à l'art. 6 que « Les actes arrêtés par les Organes de l'Union pour la réalisation des objectifs du Traité, et conformément aux règles de procédure instituées par celui-ci, sont appliqués dans

l'on retrouve une disposition analogue dans le traité de l'UEMOA²⁹ et celui de la CEMAC³⁰.

Au regard de cette évolution, l'étude des liens entre le droit de l'OHADA, plus spécifiquement le droit de la comptabilité OHADA³¹ applicable aux entreprises, privées ou publiques, et le droit de la comptabilité publique dans les espaces UEMOA et CEMAC, n'est plus seulement souhaitable mais nécessaire.

La réflexion appelle quelques éclairages sur le concept de comptabilité publique et, plus particulièrement, de droit de la comptabilité publique.

Pendant très longtemps, il n'existait pas de définition officielle de la comptabilité publique. C'était donc l'œuvre des théoriciens : ainsi, selon Jacques Magnet, « la comptabilité publique est l'ensemble des règles juridiques et techniques applicables à l'exécution, à la description et au contrôle des opérations financières des organismes publics »³². Pour sa part, le professeur Gabriel Montagnier affirme

chaque État membre, nonobstant toute législation nationale contraire antérieure ou postérieure ».

³⁰ Aux termes de l'art. 44 du Traité révisé de la CEMAC du 25 juin 2008, dès leur entrée en vigueur, « les actes adoptés par les institutions, organes et institutions spécialisées de la Communauté pour la réalisation des objectifs du présent Traité sont appliqués dans chaque État membre nonobstant toute législation nationale contraire, antérieure ou postérieure ».

³¹ Le terme droit de la comptabilité OHADA a été préféré à celui plus extensif de droit comptable OHADA. En effet, il est communément admis que le droit comptable comporte deux composantes. La première, le droit de la comptabilité (c'est-à-dire le droit comptable des comptes), est « l'ensemble des normes plus ou moins coercitives qui régissent la production, la présentation et la diffusion de l'information comptable ». La seconde, le droit des comptables (c'est-à-dire le droit comptable des comptables) s'attache à réglementer la profession comptable ; il régit donc le comportement de ceux qui ont des comptes à rendre (les dirigeants des entreprises en tant que responsables devant les tiers) et de ceux qui font ces comptes (les comptables au sens étroit et les experts-comptables) et enfin, de ceux qui les audient (les commissaires aux comptes). Cf. E. M. Lamrani, « Comptabilité politique ou le droit comptable au service de l'intérêt général », *Vie et sciences de l'entreprise* 2013/3 (n° 195-196), p. 77-98 (p. 83).

³² J. Magnet, *Éléments de comptabilité publique*, Paris, LGDJ, 4^e édition, 1998, p. 9.

que « la comptabilité publique regroupe l'ensemble des règles relatives, d'une part, aux procédures d'exécution des recettes et des dépenses des organismes publiques, aux obligations et aux responsabilités des agents qui les exécutent ainsi qu'aux contrôles auxquels ceux-ci sont soumis et, d'autre part, à la tenue et à l'exploitation de la comptabilité qui retrace l'activité de ces agents »³³. Ces définitions rendent compte de la dualité des règles de la comptabilité publique, qui sont aussi bien de nature juridique que comptable. Ce qui confère à la notion de comptabilité publique un contenu beaucoup plus large que celui communément reconnu à la comptabilité privée, limitée aux prescriptions relatives à la tenue des écritures et à la production des comptes annuels.

Au-delà de ces définitions doctrinales, le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) en France³⁴ apporte une innovation importante en définissant la comptabilité publique comme un « système d'organisation de l'information financière permettant :

1° De saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères ;

2° De présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ;

3° De contribuer au calcul du coût des actions ou des services ainsi qu'à l'évaluation de leur performance »³⁵.

33 G. Montagnier, in L. Philip (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Economica, tome 11991, pp. 357-358.

34 Voir F. Akhoune, *La réforme de la gestion budgétaire et comptable publique*, LGDJ, coll. « Systèmes », 2013.

35 Cf. art. 53 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012.

36 Le droit budgétaire est « l'ensemble des règles juridiques déterminant la structure, le contenu, l'élaboration et l'adoption des budgets des personnes publiques (droit budgétaire formel) ainsi que les principes de bonne gouvernance financière (droit budgétaire matériel » (É. Oliva, *Finances publiques*, Paris, Dalloz-Sirey, coll. « Aide-mémoire », 3^e édition, 2015, p. 113).

37 Le droit fiscal est « le droit de l'impôt, c'est-à-dire du prélèvement obligatoire qui est destiné au financement des dépenses publiques » (O. Debat, *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, 3^e éd., 2013, n° 3, p. 2).

On le voit, la démarche de « performance » a fait son entrée officielle dans la définition de la comptabilité publique, la rapprochant, par ailleurs, à la définition admise en matière de comptabilité privée.

Si le cadre de la comptabilité publique est formé de dispositifs d'enregistrement des opérations financières, ces opérations s'effectuent à travers des règles juridiques déterminant les modalités mêmes de l'emploi et du contrôle de l'emploi des crédits, fonds et valeurs publics. C'est dire que le droit de la comptabilité publique, qui est une branche du droit des finances publiques ou droit public financier à côté du droit budgétaire³⁶ et du droit fiscal³⁷, constitue un outil d'information et de contrôle démocratique de l'administration.

Dans les espaces UEMOA et CEMAC, les principes énoncés par les nouvelles « constitutions financières »³⁸, sous l'influence du droit communautaire, définissent une nouvelle politique comptable fondée sur l'articulation entre la comptabilité budgétaire³⁹ et la comptabilité générale⁴⁰, tout en affirmant l'autonomie de cette dernière ; cette nouvelle politique renvoie pour sa définition aux règles applicables aux entreprises, sous réserve des spécificités de l'action publique.

À ce propos, l'article 3 alinéa 1 de la directive n° 03/11-UEAC-195-CM-22 relative au plan comptable de l'État (ci-après, directive CEMAC-PCE) dispose : « La comptabilité générale de l'État s'inspire des normes internationales reconnues, notamment le Système Comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires ou système OHADA en abrégé, les

38 L'expression « constitutions financières » désignent les lois organiques relatives aux lois de finances. En ce sens, voir A. Lambert, *Doter la France de sa nouvelle constitution financière : un préalable à la réforme de l'État*, Paris, Sénat, Les rapports du Sénat, n° 37, 327 p.

39 La comptabilité budgétaire est une comptabilité de caisse. Elle a pour objet de retracer, pour l'exercice concerné, les opérations d'exécution du budget de l'État en recettes et en dépenses, conformément à la nomenclature de présentation et de vote du budget. Elle est destinée à vérifier le respect par le Gouvernement de l'autorisation parlementaire. Elle est tenue, en partie simple, selon la nomenclature budgétaire de la loi de finances de l'année considérée.

40 La comptabilité générale est une comptabilité de droits constatés. Elle est destinée à mesurer l'évolution du patrimoine de l'État, et tenue en partie double sur la base du plan comptable général.

normes comptables internationales applicables pour le secteur public ou IPSAS en abrégé et le manuel de statistiques des finances publiques du Fonds Monétaire International ». L'article 68 de la Directive 07/2009 UEMOA indique quant à lui que : « Le plan comptable de l'État s'inspire du Système Comptable Ouest Africain⁴¹ et des autres normes comptables internationales, tout en tenant compte des spécificités de l'État ». On retrouve une formule similaire en France⁴².

On le voit, mis à part les normes comptables internationales applicables pour le secteur public (il s'agit des normes IPSAS)⁴³ et le manuel de statistiques des finances publiques du Fonds Monétaire International⁴⁴, la comptabilité générale de l'État doit s'inspirer du système comptable de l'OHADA.

Par conséquent, ces deux directives posent, comme principe fondateur de la comptabilité publique, la convergence vers le référentiel

privé ; la prise en compte des spécificités de l'action de l'État demeurant l'exception. Ce placement de « la comptabilité privé en pivot de principe »⁴⁵ soulève la question de la gouvernance axée sur l'inflexion « des procédés classiques d'exercice du pouvoir de gouvernement »⁴⁶ et « des modes d'action d'un État placé à tous les niveaux dans les liens d'interdépendance »⁴⁷.

Dans ces conditions, peut-on réellement parler d'un rapprochement entre le droit de la comptabilité de l'OHADA et le droit de la comptabilité publique des espaces UEMOA et CEMAC ? S'il y a rapprochement, par quel truchement s'effectuerait-il ? Quelles sont les différentes normes issues du système comptable de l'OHADA dont la comptabilité générale de l'État doit « s'inspirer » ? En raison des spécificités de l'action de l'État, les normes comptables applicables aux entreprises

41 La référence au système comptable Ouest africain (SYSCOA), au lieu du SYSCOHADA a souvent été critiquée, notamment par les experts des autres États non membres de l'Afrique de l'Ouest, en se fondant sur l'applicabilité directe des Actes uniformes. Le Règlement n° 7/2001/CM/UEMOA du 20 septembre 2001 modifiant certaines dispositions du Règlement n° 4/96/CM du 20 décembre 1996 portant adoption d'un référentiel comptable commun au sein de l'UEMOA a maintenu le SYSCOA, tout en abrogeant les dispositions contraires à celles de l'AUOHC. De la sorte, bien qu'en présence de deux systèmes comptables, tout se passe comme si l'application du SYSCOA tel que modifié revient à appliquer le SYSCOHADA. D'ailleurs, le SYSCOHADA a été lui-même élaboré à l'image du SYSCOA en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1998. Mais, le nouvel AUDCIF de l'OHADA adopté à Brazzaville le 26 janvier 2017 institue un système comptable unique, commun à tous les États parties, en remplacement du SYSCOA et l'ancien SYSCOHADA.

42 En France, l'article 30 de la LOLF dispose que : « Les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action ».

43 Inspirées des normes IFRS (appliquées aux entreprises du secteur privé) et présentes dans plus de 125 pays du monde, les normes IPSAS, que la France a commencé à introduire dans ses entreprises du secteur public en janvier 2006, ont pour objectif d'encourager des pratiques mondiales de bonne qualité. Elles sont destinées aux collectivités territoriales ou locales et, de manière générale, à toutes les entités publiques. Ces dernières années, ces normes se sont imposées à l'échelle mondiale et sont utilisées par des organismes publics

tels que l'ONU, l'OCDE ou la Commission Européenne et les organismes qu'elles financent. Pour plus de détails sur ces normes, voir not. B. Benito, I. Brusca et V. Montesinos, « L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière : le rôle des IPSAS », *RISA*, Vol. 73, 2007, n° 2, pp. 323-350 ; J. Christiaens, B. Reyniers, C. Rolle, « Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique : étude comparative », *RISA*, Vol. 76, 2010, n° 3, pp. 563-581.

44 Selon les propos de Horst Köhler, alors Directeur général du Fonds monétaire international, ce manuel dont la seconde édition date de 2001 « marque une avancée majeure dans la normalisation des méthodes d'établissement et de présentation des statistiques de finances publiques, dans le cadre d'un effort international visant à affiner la comptabilité publique et à améliorer la transparence des opérations des administrations publiques. (...) ce manuel introduit les notions de comptabilisation sur la base des droits constatés et les comptes de patrimoine, et s'applique à couvrir la totalité des activités économiques et financières des administrations publiques ». Cf. Avant-propos *in* FMI, *Manuel de statistiques de finances publiques 2001*, Département des statistiques, 2^e édition révisée, 2001, p. VII, consultable sur <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/fra/pdf/all.pdf>.

45 N. Praquin, St. Lefrancq et I. Chambost, « Quand l'État s'empare de la comptabilité privée. Quels rôles pour les sciences de gestion ? », *Revue française de gestion*, 8/2014, n° 245, pp. 21-34.

46 J. Chevallier, *L'État post-moderne*, Paris, LGDJ, 2014, p. 240.

47 *Ibid.*, p. 242.

incarnées par le droit de l'OHADA doivent-elles s'appliquer intégralement à l'État ?

Ces différentes questions présentent un intérêt théorique et pratique.

Sur le plan théorique, en Afrique, dans le champ du droit des finances publiques, seul le droit budgétaire et le droit fiscal ont attiré épisodiquement jusqu'ici l'attention de quelques auteurs⁴⁸. Le droit de la comptabilité publique a toujours été la cendrillon dont on ne s'occupe point. Les recherches académiques sur cette discipline sont rares. Ce droit semble souffrir d'un « particularisme devenu ésotérique au profane »⁴⁹. Or, derrière les règles régissant le droit de la comptabilité publique, c'est la démocratie qui est en jeu. Ce qui semble donc marquer, pour le droit public financier en général, le droit de la comptabilité publique en particulier, la transition d'un rôle marginal à un rôle de premier plan. Cette étude participe donc pour sa modeste part de la nécessité de l'essor de cette branche du droit public en Afrique. Plus spécifiquement, l'analyse du rapprochement entre le droit de la comptabilité publique et le droit de la comptabilité de l'OHADA participe à la construction d'une théorie de l'unité du droit⁵⁰ ; ce qui transcende la *summa divisio*, trop académique, « droit public – droit privé »⁵¹. Mais cette promotion de l'unité du droit (comptable) s'inscrit nécessairement dans la reconnaissance de la diversité. L'unité n'est pas uniformité.

Sur le plan pratique, on voudrait ici montrer que les mouvements actuels affectant le droit de la comptabilité publique dans les espaces UEMOA et CEMAC participent d'un mouvement général de la réforme des finances publiques où l'on souhaite inculquer une culture de résultats plutôt que de moyens. Au mieux, le rapprochement des règles de la comptabilité

publique de celles de la comptabilité privée sanctuarise l'idée selon laquelle la comptabilité peut et doit être un vecteur de la réforme de l'État car, « un dispositif comptable intègre des choix politiques ou philosophiques forts »⁵². La réforme du droit de la comptabilité publique dans les deux espaces sous revue n'est pas donc qu'une réforme gestionnaire. Sa dimension politique ne doit pas être ignorée. Il s'agit, à travers l'exigence de transparence des comptes publics, empruntée à la logique du secteur privé et imprimée par le droit de la comptabilité de l'OHADA, d'« approfondir la démocratie »⁵³.

La comptabilité publique dans les espaces UEMOA et CEMAC se rapproche de la comptabilité OHADA, applicable aux entreprises, non seulement parce qu'elle en imite le système d'enregistrement mais aussi parce qu'elle en emprunte les concepts, les principes et les outils. C'est dire que la comptabilité publique va se modéliser sur la comptabilité OHADA. C'est par le truchement de la comptabilité générale, qui agrège toute l'information comptable relative à la situation patrimoniale de l'État, que s'opère le rapprochement entre le droit de la comptabilité publique des espaces UEMOA et CEMAC avec le droit de la comptabilité de l'OHADA (I). Toutefois, l'État ne pouvant être totalement assimilé à une entreprise privée, les nouvelles règles comptables publiques tiennent compte des spécificités inhérentes à l'action de l'État (II).

I.- L'EXISTENCE D'UN RAPPROCHEMENT DES DROITS

L'Afrique francophone se trouve « saisie par la fièvre de la performance financière »⁵⁴ du secteur public, à l'instar du secteur privé. Les professionnels de la comptabilité, les

48 Pour une mise au point, voir N. Médé, « L'enseignement et la recherche en finances publiques en Afrique francophone », *RFFP*, n°133, 2016, p. 71 et s.

49 G. Montagnier, *Principes de comptabilité publique*, Paris, Dalloz, 2^e édition, 1981, p.1.

50 V. *L'unité du droit. Mélanges en hommage à Roland Drago*, Paris, Economica, 1999, 503 p.

51 Voir not. B. Bonnet et P. Deumier (dir.), *De l'intérêt de la summa divisio droit public – droit privé ?*, Paris, Dalloz, coll. « Thèmes & commentaires », 2010, 298 p. ; B. Barraud, « Droit public - droit privé : de la summa divisio à la ratio divisio ? », *Revue de la Recherche Juridique - Droit Prospectif* 2014, p. 1101 s.

52 C. Eyraud, « Une comptabilité d'entreprise pour les États ? », *Sociologie et sociétés*, n° 2, 2011, pp. 91-116, p. 111.

53 D. Migaud, « Un double objectif : moderniser l'État et approfondir la démocratie », *RFFP*, n° 76, novembre 2001, p. 11. Voir aussi *Réforme des finances publiques : réforme de l'État*, *RFFP*, n° 73-2001 ; M. Harakat, *Finances publiques et fragilité : de la réforme de l'État par le budget et l'évaluation des politiques publiques*, tome 1, Rabat, 2017, 378 p.

54 Cf. N. Médé, « L'Afrique francophone saisie par la fièvre de la performance financière », *RFFP*, n° 135, 2016, pp. 349-357. Voir aussi les différentes contributions rassemblées dans le n° 98, juin 2007, de la *RFFP* intitulé : *Logique de performance et pays en développement*.

entreprises et les gouvernements de la zone OHADA semblent cerner les avantages qu'offre le nouveau droit comptable OHADA. En premier lieu, il facilite la comparaison des états financiers d'un pays à un autre, d'un secteur à un autre, tout en imposant une normalisation comptable. En deuxième lieu, il contribue à faire émerger la pratique des marchés de capitaux dans les États membres. En troisième lieu, il permet, à travers le mécanisme de consolidation et de combinaison des comptes, de mieux mesurer le poids des opérateurs économiques transnationaux⁵⁵.

Quant à la nouvelle comptabilité publique, elle tend à mettre en place un nouveau cadre comptable, puisqu'elle consacre la coexistence d'une comptabilité générale fortement rénovée aux côtés d'une comptabilité budgétaire adaptée aux enjeux de la nouvelle gestion publique ainsi que l'émergence d'une comptabilité d'analyse des coûts venant s'articuler avec les deux précédentes afin d'en valoriser les données dans une optique de transparence et d'efficacité⁵⁶.

À travers ces deux approches, on peut parler du rapprochement entre le droit de la comptabilité de l'OHADA et le droit de la comptabilité publique dans les espaces UEMOA et CEMAC. Dans ces deux espaces économiques et monétaires, ce rapprochement se traduit, notamment, par la consécration des principes comptables issus du droit de l'OHADA par le droit de la comptabilité publique (A). Plus singulièrement, dans la zone CEMAC, il est également prévu la certification des comptes publics par les juridictions des comptes, à l'image de ce qui se passe dans le secteur privé (B).

A) La consécration des principes comptables issus du droit de l'OHADA par les droits de la comptabilité publique UEMOA et CEMAC

La logique de performance découlant des nouvelles « constitutions financières » conduit

inégalement à une remise en cause des modes traditionnels de gestion publique. L'idée directrice consiste à consacrer en droit public financier les principes comptables issus du secteur privé⁵⁷. Ainsi, au même titre que le secteur privé, le secteur public opte pour un passage au système dit de l'exercice (1). Ce qui implique, pour les différentes collectivités publiques, l'application de nouveaux principes résultant du droit comptable mis en œuvre dans le secteur privé (2).

1. La tendance à une généralisation du système de l'exercice au secteur public

L'exécution des opérations de recettes et de dépenses s'effectue dans le respect du principe de l'annualité budgétaire⁵⁸ selon lequel les autorisations données par la loi de finances sont valables uniquement pour l'année. L'annualité budgétaire relève donc d'une logique de la temporalité de l'autorisation. Il s'agit avant tout d'un principe politique qui s'inscrit bien dans une forme de protection de la démocratie financière, puisqu'il manifeste le rôle politique majeur du Parlement sans lequel l'État ne peut entreprendre ni recette, ni dépense. Le cadre temporel de l'annualité budgétaire s'appelle l'exercice. Dès lors, se trouve posée la question de la clarification du système qui en résulte (système de l'exercice), pour mieux en saisir les avantages.

a) Le système de l'exercice : une nécessaire clarification

Il existe deux systèmes permettant de rattacher les opérations de recettes et de dépenses à un budget déterminé : le système de la gestion et le système de l'exercice.

Le critère de rattachement des opérations différencie les deux systèmes. En effet, le *système de gestion*, préconisé par le baron

⁵⁵ Cf. S. Klutsch et Y. P. Nguema, « Quel avenir pour le droit comptable OHADA ? », *R.F.C.*, n° 432, mai 2010, pp. 49-53 (p. 50).

⁵⁶ Pour une présentation d'ensemble de cette question dans le contexte africain, voir notamment les contributions réunies in N. Médé (dir.), « *La LOLF dans tous ses états* ». Actes du colloque national des 13 et 14 février 2015, Centre des Publications Universitaires (Université d'Abomey-Calavi), 2015.

⁵⁷ W. Gilles, *Les principes budgétaires et comptables publics*, Paris, LGDJ, Lextenso éditions, 2009, 248 p.

⁵⁸ Sur le principe d'annualité budgétaire, outre les ouvrages généraux sur les finances publiques, voir plus spécialement J. Chabrun, D. Soubeyran, P. De Puylaroque, « Le principe de l'annualité budgétaire : réflexions et inflexions », *RFFP*, n° 26, 1989, pp. 139-154 ; C. Delon-Desmoulin, « Petit état des lieux pour un grand principe : l'annualité budgétaire », *Gestion et Finances Publiques*, n° 3-4 - Mars-Avril 2010, pp. 216-218.

Louis⁵⁹ sous la Restauration et qui ne comptabilise les opérations que lors de l'entrée ou de la sortie de la trésorerie, fonctionne selon la méthode de la comptabilité de caisse. En d'autres termes, c'est à la date de l'encaissement et du décaissement effectifs que les opérations sont rattachées aux comptes. Cela revient à dire que, dans ce système, par exemple, les dépenses engagées⁶⁰, liquidées⁶¹ et ordonnancées⁶² en 2016, mais payées en 2017, sont comptabilisées au titre de l'exercice 2017.

En revanche, le *système d'exercice* que le comte Corvetto⁶³ opposait sous la Restauration à celui du baron Louis, qui va retenir notre attention, prend en considération le fait générateur des opérations financières. Selon la norme IPSAS1, « la comptabilité d'exercice est la convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). En conséquence, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rapportent ». Se fondant sur la méthode dite des *droits constatés*,

le rattachement des opérations, ici, est réalisé en tenant compte de la date de l'acte et de l'événement qui fait naître la créance ou la dette, indépendamment de celle du paiement ou de l'encaissement⁶⁴. Ce principe de la constatation des droits et obligations implique le rattachement à l'exercice des produits non encore encaissés et des charges non encore payées et, symétriquement, l'exclusion des charges et des produits de l'exercice suivant payés et encaissés d'avance. Une telle approche « permet de donner une vue plus sincère des mouvements intervenus dans la situation financière »⁶⁵.

Avec cette nouvelle logique inspirée du secteur privé, les conséquences pluriannuelles des décisions des gestionnaires peuvent être mieux appréhendées. Elle offre une vision claire des engagements et de la situation patrimoniale de la personne publique concernée. Par exemple, les dépenses engagées, liquidées et ordonnancées en 2017, mais payées en 2018, sont comptabilisées au titre de l'année constitutive du fait générateur, c'est-à-dire 2017. Toutefois, une période transitoire a été laissée aux États (de l'UEMOA et de la CEMAC) avant son application effective⁶⁶.

59 Le baron Joseph-Dominique Louis fut à cinq reprises ministre des finances sous les deux Restaurations et la Monarchie (du 1^{er} avril 1814 au 20 mars 1815, du 9 juillet au 26 septembre 1815, du 30 décembre 1818 au 19 novembre 1819, du 31 juillet au 2 novembre 1830, du 13 mars 1831 au 11 octobre 1832). Sur ce remarquable technicien des finances publiques, voir F. Bonneville, « Le Baron Louis (1755-1837) : Portrait d'un financier au service de l'État », *RFFP*, n° 128, 2014, pp. 279-285 ; « Le baron Louis : créancier de l'État et ministre des finances. Réflexion autour de son unique ouvrage, l'«opinion d'un créancier de l'État» », *RFFP*, n° 130, 2015, pp. 305-315.

60 L'engagement est l'acte juridique par lequel une personne morale relevant de la comptabilité publique crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle va naître une charge. Sur l'engagement, voir S. Kott, « Engagement des dépenses », in M.-L. Legay (dir.), *Dictionnaire historique de la comptabilité publique, 1500-1850*, Presses Universitaires de Rennes, 2010, pp. 183-185.

61 La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense. Elle ne peut être faite qu'au vu des titres et des pièces qui prouvent les droits acquis par les créanciers. Elle est réalisée au vu des titres et des pièces justificatives qui permettent d'attester « le service fait » et de calculer très précisément le montant de la dépense.

62 L'ordonnancement est l'acte par lequel, l'ordonnateur donne l'ordre au comptable de payer une créance de l'État ou de tout autre organisme public. Il se traduit par une ordonnance de paiement quand l'ordonnateur est un ministre et par un mandat de paiement dans tous les autres cas.

63 Le Comte de Corvetto (1756-1821) fut ministre des finances de 1815 (lorsque le baron Louis, en désaccord avec la majorité de la Chambre des députés, quitta le Gouvernement, le 26 septembre) à 1818.

64 S'agissant de la zone CEMAC, voir aussi l'art. 66 de la directive n° 01/11-UEAC-190-CM-22 ; l'art. 77 de la directive n° 02/11-UEAC-190-CM-22 ; l'art. 20 alinéa 2 de la directive n° 03/11-UEAC-195-CM-22. S'agissant de la zone UEMOA, voir l'art. 72 de la directive n° 06/2009/CM/UEMOA ; l'art. 76 de la directive n° 07/2009/CM/UEMOA ; l'art. 6 de la directive n° 09/2009/CM/UEMOA.

65 J.-L. Albert, *Finances publiques*, Paris, Dalloz, 10^e édition, 2017, p. 582.

66 Dans l'UEMOA, les États membres ont jusqu'au 1^{er} janvier 2017 pour procéder à l'application intégrale des règles et procédures découlant du principe de la constatation des droits et obligations régissant la comptabilité générale. Ceux de ces États qui le souhaitent, disposent d'un délai supplémentaire de deux (2) ans, c'est-à-dire jusqu'au 1^{er} janvier 2019 (cf. art. 86 de la directive n° 06/2009/CM/UEMOA ; art. 99 de la directive n° 07/2009/CM/UEMOA). Dans la CEMAC, ce délai

b) Des avantages indéniables

Le passage du système de gestion au système de l'exercice se traduit, pour l'État, par la mise en place d'une comptabilité générale distincte de la comptabilité budgétaire.

La comptabilité générale intègre les éléments d'information patrimoniale et constitue, de ce fait, « l'outil idéal de restitution financière »⁶⁷. Comme l'explique, justement, Michel Bermond, « le système de l'exercice permet d'avoir une connaissance précise de la situation financière de l'État, puisqu'il se fonde sur la comptabilisation des flux de créances et de dettes et qu'il a vocation à intégrer, parallèlement, les phénomènes économiques qui affectent directement la valeur des stocks de créances et des dettes »⁶⁸. C'est dire que le champ de la comptabilité d'exercice dépasse de loin celui de la comptabilité de caisse. En effet, la comptabilité d'exercice retrace, en amont, dans les comptes, les droits et obligations dès qu'ils ont acquis une valeur certaine. En aval, elle s'étend aux opérations de fin de période, en enregistrant la variation des stocks, tout en procédant à la comptabilisation des amortissements et des provisions et en rattachant les charges et les produits à l'exercice auquel ils appartiennent. Philippe Séguin, alors Premier président de la Cour des comptes en France, a bien mis en lumière les atouts de la comptabilité d'exercice (ou générale) par rapport à la comptabilité budgétaire : « En somme, écrit-il, la comptabilité budgétaire est comme une loupe grossissante sur les dépenses de l'année ; la comptabilité générale, c'est la loupe et la longue vue (...) pour saisir tout ce que la comptabilité budgétaire peut masquer ou empêcher de voir »⁶⁹.

d'application peut être porté jusqu'au 1^{er} janvier 2024 (cf. art. 82 de la directive n° 01/11-UEAC-190-CM-22 ; art. 111 de la directive n° 02/11-UEAC-190-CM-22). Cependant, dans les deux groupes de pays, un État membre peut décider, s'il estime que tous les préalables sont remplis, de mettre en œuvre ce dispositif avant les dates indiquées. À ce propos, au Congo-Brazzaville, la mise en place d'une comptabilité générale en droits constatés et d'une comptabilité d'analyse des coûts a été initialement prévue pour le 1^{er} janvier 2020 (art. 107 de la loi n° 20-2012 du 20 septembre 2012 portant loi organique relative au régime financier de l'État). La loi organique n° 36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux lois de finances, qui remplace la loi n° 20-2012 du 20 septembre 2012 précitée, a repoussé ce délai au 1^{er} janvier 2022 (cf. art. 95).

À l'image des pays de l'OCDE, qui ont réformé leur système comptable, tout laisse penser que l'introduction de la comptabilité d'exercice est le premier volet d'une réforme plus large du système comptable des organisations publiques dans les pays des espaces UEMOA et CEMAC. Il marque le passage d'un système orienté vers le contrôle budgétaire à un système privilégiant le contrôle des obligations futures, pour pouvoir attribuer par la suite d'autres finalités à l'information financière telles que la gestion, la communication et la légitimation de l'action politique. Au même titre que la comptabilité OHADA permet à des actionnaires la lecture du bilan de l'entreprise, la comptabilité générale permettra au Parlement de mesurer la performance de l'administration et de répondre à l'objectif de sincérité et de fidélité du budget en mettant fin à des « dissimulations » souvent constatées, pour « en finir avec le mensonge budgétaire »⁷⁰. Elle apparaît donc comme un outil indispensable à l'évaluation des politiques publiques. En effet, le basculement en comptabilité patrimoniale permet à la dépense publique de ne plus être seulement appréciée au regard de sa régularité juridique mais aussi et surtout en tenant compte du rapport entre les ressources engagées et la réalisation des objectifs assignés. Dès lors, il apparaît que le changement de normes comptables se traduira nécessairement par une définition des objectifs visés par l'action des services de l'État et par une évaluation, donc une gestion, orientée vers les résultats. Une telle évolution, dans le contexte africain, suppose un bouleversement similaire des modalités de contrôle par les parlements et les juridictions financières. Au-delà de la fiabilité du système d'information

⁶⁷ S. Kott, « Comptabilité publique et reddition des comptes de l'État », *RFAP* 2016/4 (n° 160), pp. 1065-1078 (p. 1071).

⁶⁸ M. Bermond, Note sous l'article 28 de la loi organique relative aux lois de finances, in J.-P. Camby (coord.), *La réforme du budget de l'État, la loi organique relative aux lois de finances*, Paris, LGDJ, 2002, p. 190.

⁶⁹ Ph. Séguin, Conférence de presse du 30 mai 2006, présentation du Rapport sur les résultats et la gestion budgétaire et du rapport sur les comptes, cité par F. Akhoune, *Le statut du comptable en droit public financier*, Paris, LGDJ, coll. « Bibliothèque Finances publiques et fiscalité », 2008, p. 236.

⁷⁰ Cette expression est empruntée à A. Lambert, P. Marini, *En finir avec le mensonge budgétaire*, Rapport d'information n° 485, Sénat, 1999/2000.

comptable que requiert ou engendre le système de la comptabilité patrimoniale, il est donc aussi indispensable que le contrôle se déplace vers une évaluation des résultats obtenus⁷¹.

Plus spécifiquement, à l'heure où certains États des espaces UEMOA et CEMAC se lancent dans l'ambitieuse politique des contrats de partenariat public/privé⁷², tout porte à croire que le rapprochement entre les règles de la comptabilité OHADA et celles de la comptabilité publique, à travers le système de l'exercice, peut s'avérer indispensable à la mise en œuvre de ce type de contrats.

En effet, à la différence de ce qui se passe dans le système d'une comptabilité de caisse, l'application d'une comptabilité en droits constatés aux contrats de partenariats permet des paiements annuels en tenant compte des engagements souscrits. Ce qui rend possible la détermination de la valeur actuelle nette des flux de paiements, sans oublier la pertinence de l'information comptable qui en résulte. De la même façon, dans le système de droits constatés, les risques associés au contrat de partenariat, notamment les garanties publiques, sont connus et peuvent faire l'objet de provisions⁷³.

2. La généralisation en comptabilité publique des principes comptables issus du système de l'exercice

L'alignement en cours de la comptabilité publique sur la comptabilité des entreprises ne porte plus seulement sur les comptes ; il porte aussi sur les principes qui sous-tendent la comptabilité des entreprises. Au-delà de la diversité de ces principes (b), ils concourent tous à la régularité, la fidélité et la sincérité des comptes (a).

a) Le trépied des principes comptables : la régularité, la fidélité et la sincérité des comptes

L'article 3 de l'AUOHC repris par l'AUDCIF de l'OHADA prévoit que : « La comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle [l'AUDCIF remplace la notion de "règle" par celle de "convention"] de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle a traitées ». La directive CEMAC-PCE prévoit à l'alinéa 1^{er} de son article 4 que : « les normes comptables constituent l'ensemble des principes, règles, méthodes et critères uniformisés et reconnus sur le plan international, aux fins de garantir la transparence, la régularité, la sincérité des comptes et de s'assurer qu'ils donnent une image fidèle de la situation financière de l'entité considérée ». La directive UEMOA-PCE prévoit elle aussi que « la comptabilité générale de l'État respecte le principe de transparence. Elle fournit une description adéquate, régulière, sincère, claire, précise et complète des événements, opérations et situations se rapportant à l'exercice »⁷⁴.

La *régularité* d'une comptabilité consiste à s'assurer de sa conformité avec les règles et procédures en vigueur. En réalité, cette régularité n'est pas seulement synonyme de respect des lois et règlements, elle est principalement tournée vers la conformité du référentiel comptable, c'est-à-dire le socle de fondements à la base de tous travaux comptables constitués des objectifs, hypothèses, contraintes et règles qui gouvernent la comptabilité. Ainsi, lorsqu'il existe des options sur les modalités d'application des principes comptables, ces options doivent être clairement explicitées dans l'annexe aux

⁷¹ Pour une réflexion d'ensemble sur cette problématique, voir D. Lamarque, *Contrôle et évaluation de la gestion publique. Enjeux contemporains et comparaisons internationales*, Bruxelles, Bruylant, coll. « Finances Publiques/Public Finance », 2016.

⁷² Selon l'art. 2 alinéa 2 de loi n° 2006/012 du 29 décembre 2006 fixant le régime général des contrats de partenariat au Cameroun, « le contrat de partenariat est un contrat par lequel l'État ou l'un de ses démembrements confie à un tiers, pour une période déterminée, en fonction de la durée d'amortissement des investissements ou des modalités de financements retenues ; la responsabilité de tout ou partie des phases suivantes d'un projet d'investissement : la conception des

ouvrages ou équipements nécessaires au service public ; le financement ; la construction ; la transformation des ouvrages et des équipements ; l'entretien ou la maintenance ; l'exploitation ou la gestion ».

⁷³ En ce sens, voir T. Kirat et F. Marty, « Règles de comptabilité publique, droit des marchés publics et management public : Réflexions sur les dimensions économiques et juridiques du contrôle de la dépense publique », texte présenté à la 17^e conférence annuelle de Society for the Advancement of Socio-Economics (Budapest, 30 juin-2 juillet 2005), p. 10 (disponible sur <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00004205>).

⁷⁴ Art. 10.

comptes et être appliquées de manière constante d'un exercice à l'autre.

Quant à la *sincérité* d'une comptabilité, elle impose que les règles et procédures en vigueur soient appliquées et qu'elles puissent traduire sincèrement la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés. Au niveau de l'État, il incombe aux comptables publics de s'assurer de la sincérité des enregistrements comptables, c'est-à-dire de l'exactitude et la vérité des comptes, et du respect des procédures⁷⁵. C'est ce qui distingue la sincérité comptable de la sincérité budgétaire qui, elle, « se caractérise par l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre déterminé par la loi de finances »⁷⁶.

La vision partenariale de la comptabilité publique, qui met en évidence qu'elle doit être au service de certains acteurs (électeurs, contribuables, prêteurs, parlementaires ...), ne peut prospérer qu'à travers la sincérité des comptes, puisqu'elle permet de fournir un réel système d'information notamment sur l'utilisation de l'argent public⁷⁷. Ainsi, même si la sincérité des comptes présente de nombreux écueils dans sa mise en œuvre, relativisant la valeur intrinsèque du principe, elle n'en demeure pas moins l'une des vitrines de la nouvelle gouvernance financière publique dans les pays de tradition francophone⁷⁸.

Enfin, la *fidélité* d'une comptabilité sous-entend que cette dernière doit refléter l'image fidèle du patrimoine et de la situation financière

de la personne publique. Même si l'expression « image fidèle » ne fait pas l'objet d'une définition précise⁷⁹, on est tenté d'affirmer, à la suite des textes français et européens, que ce principe implique que soient fournies des informations complémentaires en annexe des comptes lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas à en donner une image fidèle. De même, il peut être dérogé à une règle qui se révélerait impropre à fournir une image fidèle. Ainsi, si « la comptabilité apparaît bien comme l'instrument de mesure des comptes »⁸⁰, l'image fidèle peut alors « se traduire étymologiquement par apparence sincère »⁸¹.

b) La diversité des principes comptables publics empruntés à la comptabilité privée

Parce que les normes comptables de l'OHADA, applicables aux entreprises, qui assurent la sincérité, la fiabilité et la transparence des comptes et des états financiers sont également bonnes pour la comptabilité générale de l'État, et que « la tenue de la comptabilité générale repose sur une multitude de principes qu'il serait difficile de vouloir en fournir une liste exhaustive dans un référentiel comptable »⁸², la directive de la CEMAC a retenu huit normes. Il s'agit des « principes, règles, méthodes et critères uniformisés et reconnus sur le plan international, aux fins de garantir la transparence, la régularité, la sincérité des comptes et de s'assurer qu'ils donnent une image fidèle de la situation

⁷⁵ En France, ce principe trouve son fondement dans le texte même de la Constitution. En effet, aux termes de l'art. 47-2 (alinéa 2) issu de la réforme constitutionnelle de 2008, « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

⁷⁶ Conseil constitutionnel (français), décision n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001, *Loi organique relative aux lois de finances*, Rec. p. 99, cons. n°s 60 et 61.

⁷⁷ M. Calvi-Reveyron, « L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de sincérité », *Cahier de recherche* n° 2010-12, E2.2010, RFFP sept. 2010, n° 111, p. 115. V. aussi D. Landbeck, « La notion de sincérité en finances publiques », *RFDA*, juillet-août 2002, pp. 798-806 ; C. DE SOUZY, « Le principe de sincérité des comptes publics », *Revue française de comptabilité*, n° 420, 2009, pp. 29-31.

⁷⁸ Pour une illustration, voir A. G. Bessala, « Le principe de sincérité en droit public

financier camerounais », *Revue Africaine des sciences juridiques*, n° spécial 2014, L'Harmattan, pp. 213-263.

⁷⁹ La notion d'image fidèle ne trouve aucune définition, tant dans le système comptable OHADA qu'en comptabilité publique, et même dans les systèmes comptables anglo-saxons et européens parce qu'elle est « [...] la traduction imparfaite d'une notion quasi philosophique de "commun law" en une règle de droit « romano-germanique ». Cf. J. Mondino, « La bonne foi dans le droit comptable : l'image fidèle », *Gazette du palais*, 17 mars 2009, n° 76, p. 38.

⁸⁰ F. Compin, « Le concept d'image fidèle, au cœur de l'ambivalence rhétorique/ dialectique », *Dictionnaire pragmatique de la comptabilité*, disponible sur www.alertelangagecomptable.fr/wp/wp-content/uploads/2016/07/image_fidele.pdf, p. 2, consulté le 6 février 2017.

⁸¹ *Ibid.*

⁸² Cf. CEMAC, *Guide didactique du Plan Comptable de l'État – CEMAC*, tome 1, p. 14.

financière de l'entité considérée »⁸³. Quant à la directive UEMOA, ses articles 4 à 15 traitent des normes comptables que « toute procédure comptable, tout système informatique comptable doit respecter »⁸⁴.

Parmi les principes que la comptabilité publique emprunte à la comptabilité privée et qui favorisent la régularité, la fidélité et la sincérité des comptes, figurent en bonne place le principe de la permanence des méthodes, le principe d'indépendance des exercices, le principe de continuité de l'exploitation, le principe de la transparence, le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture et le principe de prudence.

Le principe de la *permanence des méthodes*⁸⁵ est prévu aux articles 34 et 40 de l'AUDCIF⁸⁶ et repris par l'article 13 de la directive CEMAC-PCE et 11 de la directive UEMOA-PCE. Il exige une application des mêmes règles et procédures sur des périodes qui se succèdent ; ce qui garantit la cohérence des informations comptables dans le temps. Ce faisant, ce principe permet de mieux comparer les exercices.

Le principe d'*indépendance des exercices*⁸⁷, aussi appelé principe de spécialisation des exercices, découle respectivement des articles 59 de l'AUOHC repris par l'AUDCIF, 8 de la directive CEMAC-PCE et 6 de la directive UEMOA-PCE. Ce principe fait obligation de rattacher à chaque exercice uniquement les charges et les produits qui s'y rapportent. S'appréciant dans le cadre du compte de résultat⁸⁸, le principe d'indépendance des exercices ne saurait s'appliquer au bilan qui, en tant que « mémoire comptable de la personne publique », est inscrit dans la continuité, puisqu'il est repris d'exercice en exercice. On comprend pourquoi le bilan doit s'inscrire dans le respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture.

Le principe de *continuité de l'exploitation*⁸⁹, consacré par l'article 39 de

l'AUOHC repris par l'AUDCIF, transposé en droit de la comptabilité publique par les articles 13 de la directive UEMOA-PCE et 15 de la directive CEMAC-PCE, signifie que les évaluations et les prévisions sont faites dans l'hypothèse que le fonctionnement des organismes publics ou privés y relatifs continuera dans les mêmes conditions qu'aujourd'hui, jusqu'à l'achèvement des projets en cours ou de l'utilisation des biens en cours. En d'autres termes, lorsque la continuité d'un projet, l'utilisation d'un bien ou d'un ensemble de biens est compromis, l'évaluation du projet, du bien de l'ensemble doit être reconsidérée. Cela est d'autant vrai que pour l'établissement des comptes annuels, le commerçant ou les personnes morales de droit public, sont présumés poursuivre leurs activités.

Le principe de la *transparence*, prévu aux articles 6, 8, 9, 10 et 11 de l'AUOHC et l'AUDCIF, repris par l'article 10 de la directive UEMOA-PCE et par les articles 5 et 12 de la directive CEMAC-PCE, voudrait que l'information financière soit fournie de façon régulière et sincère. Une information financière transparente doit également être claire, précise et loyale ; il s'agit donc d'une bonne information. Le principe de la bonne information permet, en matière de comptabilité, de garantir un certain nombre d'exigences dont dépend la qualité de l'information fournie. Ainsi, la bonne information suppose une information intelligible, pertinente et fiable. L'*intelligibilité* d'une information comptable sous-entend que cette dernière doit être directement accessible à des destinataires ayant une connaissance jugée raisonnable de la comptabilité. Cependant, il n'est pas exclu que les états financiers aient des informations plus complexes mais utiles à la prise de décision. Il s'agit là du pendant comptable du principe constitutionnel de l'intelligibilité de la loi dégagé, en France, par le Conseil

⁸³ Cf. art. 4 et 5 de la directive n° 3/11-UEAC-195-CM-22 du 19 décembre 2011.

⁸⁴ Cf. art. 15 de la directive n° 09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Plan comptable de l'État (PCE) au sein de l'UEMOA.

⁸⁵ Voir N.-E. Sadi, *Innovations comptables internationales et analyse des états financiers*, PUG, coll. « Management et innovation », 2011, p. 34.

⁸⁶ L'art. 41 de l'AUOHC repris par l'AUDCIF autorise un changement de méthodes justifié « [...] par la recherche d'une meilleure information ou par des circonstances impératives. Il en est ainsi : en cas de changement exceptionnel intervenu aussi bien

dans la situation de l'entreprise que du fait de l'environnement juridique, économique ou financier dans lequel elle évolue ; à la suite de modifications ou de compléments apportés à la réglementation comptable ». Dans pareils cas, les utilisateurs des états financiers doivent être clairement informés des changements de méthodes opérés et de leurs conséquences dans l'état annexé.

⁸⁷ N.-E. Sadi, *ibid.*, p. 35.

⁸⁸ Le résultat d'exploitation est propre à chaque exercice.

⁸⁹ Voir N.-E. Sadi, *ibid.*, p. 33.

constitutionnel⁹⁰. La *pertinence* de l'information comptable postule que l'information fournie doit permettre à ses destinataires, c'est-à-dire aux consommateurs de cette information, de mieux appréhender l'impact des événements dans le temps. La *fiabilité* de l'information comptable suppose que cette information ne doit pas comporter d'erreur. Elle doit donner une image fidèle de ce qu'elle annonce ou de ce qu'elle peut laisser suggérer. Une information fiable est fidèle, neutre, prudente et exhaustive.

Le principe d'*intangibilité du bilan d'ouverture* ressort des articles 34 et 61 de l'AUOHC et l'AUDCIF (l'article 41 apporte toutefois quelques aménagements, en admettant exceptionnellement l'imputation directe sur les capitaux propres, en cas d'incidence d'un changement de réglementation comptable et de correction d'une erreur fondamentale survenue au cours d'un exercice antérieur), 17 de la directive de la CEMAC-PCE et 15 de la directive UEMOA-PCE. Selon ce principe, le bilan de clôture d'un exercice devient le bilan d'ouverture de l'exercice suivant. Appliquée en comptabilité publique, cela oblige la personne publique à retracer, à chaque début d'exercice, dans le bilan d'ouverture⁹¹, les mêmes informations que celles figurant dans le bilan de clôture de l'exercice précédent. Autrement dit, le bilan d'ouverture d'une année doit refléter celui de clôture de l'année précédente. Cela n'exclut pas la prise en compte des évolutions apparaissant en cours d'année, notamment à la suite d'une dépréciation d'un actif (cas d'un immeuble figurant dans un bilan et ayant perdu sa valeur à la suite d'un sinistre) ; le bilan de clôture d'un exercice ne pouvant, ici, ne pas être

identique au bilan de clôture de l'exercice précédent.

Le principe de *prudence*⁹², prévu par les articles 3 et 6 alinéa 1 de l'AUOHC et l'AUDCIF, et repris par l'article 14 de la directive UEMOA-PCE et l'article 16 de la directive PCE-CEMAC, sous-entend une appréciation raisonnable des événements et opérations afin d'éviter le risque de transfert sur l'avenir d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'exercice. C'est à partir d'une appréciation raisonnable des événements et des opérations à enregistrer au titre de l'exercice que la règle de prudence doit être observée. Ainsi, les responsables en charge de la tenue de la comptabilité, qu'il s'agisse des entreprises ou des organismes publics, doivent agir conformément aux règles et procédures en vigueur et les appliquer de « bonne foi ». Pour ce faire, ils doivent mettre en place des procédures de contrôle interne indispensables à la connaissance qu'ils doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des événements, des opérations et des situations liés à l'activité de ces entreprises ou de ces organismes publics. Par ailleurs, c'est en application de cette règle de prudence que les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués. C'est au titre de la même règle que les passifs et les charges ne doivent pas être sous-évalués.

Si le droit de la comptabilité OHADA et le droit de la comptabilité publique sont gouvernés par des principes communs, ce rapprochement semble se manifester aussi à travers l'institutionnalisation de la certification des comptes publics.

90 Pour mettre en relief l'exigence d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, dans sa décision fondatrice du 16 décembre 1999, le Conseil constitutionnel retient la formule suivante : « [...] en effet l'égalité devant la loi énoncée par l'art. 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et "la garantie des droits" requise par son article 16 pourraient ne pas être effectives si les citoyens ne disposaient pas d'une connaissance suffisante des normes qui leur sont applicables ; qu'une telle connaissance est en outre nécessaire à l'exercice des droits et libertés garantis tant par l'article 4 de la Déclaration, en vertu duquel cet exercice n'a de bornes que celles déterminées par la loi, que par son article 5, aux termes duquel "tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas" ». Cf. Déc. n° 99-421 DC du 16 décembre 1999, *Loi portant habilitation du Gouvernement à procéder, par ordonnances, à l'adoption de la partie législative de*

certaines codes, Rec. p. 136. V. aussi Déc. n° 2003-473 DC du 26 juin 2003, *Loi habilitant le Gouvernement à simplifier le droit*, Rec. p. 382. Sur ce principe, v. aussi M.-A. Frison-Roche, W. Baranes, « Le principe constitutionnel de l'accessibilité et de l'intelligibilité de la loi », *Dalloz*, n° 23, 15 juin 2000, *Chronique*, pp. 361-368 ; J.-F. Kerleo, *La rénovation parlementaire à travers l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi*, Lyon, Publication de l'Université Jean Moulin Lyon 3, collection des mémoires de l'Équipe de droit public, 2007, 122 pages (texte remanié du mémoire de Master recherche 2^e année, *Droit public fondamental*, Lyon 3, 2006).

91 Voir F. Tanguy, « Le bilan d'ouverture de l'État », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2006, pp. 477-483.

92 Voir N.-E. Sadi, *ibid.*, p. 36.

B) La certification des comptes de l'Etat par les juridictions financières

Les directives de la CEMAC confortent le rôle des juridictions des comptes⁹³ en leur conférant le pouvoir de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité du compte général de l'État⁹⁴, à l'instar d'un commissaire aux comptes pour les entreprises privées commerciales⁹⁵. Cette certification constitue un changement notable dans le mode opératoire des juridictions des comptes. Elle nécessite une réorganisation de ces juridictions et une meilleure formation des magistrats. Elle entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2022 au plus tard⁹⁶, après une période de réformes et d'adaptation.

Certes, les directives de l'UEMOA relatives aux finances publiques ne prévoient pas expressément la certification des comptes publics par les juridictions financières. Cependant, certains États membres ont tirés les conséquences de la logique qui sous-tend ces directives en la matière. En effet, une analyse exégétique du contenu de ces directives permet d'affirmer que l'examen du bilan de l'État pourrait se faire à travers, notamment, la certification ; puisque les directives utilisent le trinôme régularité, sincérité et fiabilité des comptes de l'État⁹⁷, qui constitue le

soubassement de toute certification. Ainsi, les lois organiques relatives aux lois de finances de ces États prévoient la certification des comptes publics. Par exemple, au Bénin, au regard de la « constitution financière », « la juridiction financière procède à la certification des comptes en lieu et place de la déclaration générale de conformité »⁹⁸. Pour y parvenir, un délai est accordé jusqu'en 201999. Ce même dispositif est prévu en Côte-d'Ivoire¹⁰⁰.

Il s'agit là d'une amélioration certaine du système comptable public car la certification renforce la mission d'assistance de la juridiction des comptes au Parlement. Au mieux, elle rapproche la pratique comptable applicable aux entreprises régie par le droit OHADA avec celle de la comptabilité publique.

Toutefois, la doctrine s'intéresse « peu » à la certification¹⁰¹ ; son cadre théorique reste encore clair-obscur (1), et sa portée juridique demeure insaisissable (2).

1. Un cadre théorique en clair-obscur

Empruntée à la technique d'audit¹⁰² appliquée dans le secteur privé, la certification, déplacée sur le terrain des comptes publics, apparaît comme « une forme de modernité normative dans la mesure où, simultanément,

93 Voir S. Yonaba, « L'expérience africaine du modèle français du contrôle juridictionnel des finances publiques : traits communs et diversité », *RFFP*, n° 101, mars 2008, pp. 61-77.

94 Cf. l'art. 73-2° de la directive n° 01/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux lois de finances et l'art. 93 de la directive n° 02/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative au règlement général de la comptabilité publique

95 Aux termes de l'art. 710 de l'Acte uniforme sur le droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique (AUDSC) adopté le 30 janvier 2014, le commissaire aux comptes certifie que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

96 Cf. l'art. 82 de la directive n° 01/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux lois de finances et l'art. 111 de la directive n° 02/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative au règlement général de la comptabilité publique. Au Gabon, cette certification entre en vigueur au plus tard le 1^{er} janvier 2025 (art. 92 de la loi organique n° 020/2014 du 21 mai 2015 relative aux lois de finances et à l'exécution du budget) ; ce qui constitue une violation de l'échéancier communautaire.

97 Voir, par exemple, l'art. 72 al. 2 de la directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA.

98 Cf. art. 91 al. 5 de la loi organique n° 2013-14 du 27 septembre 2013 relative aux lois de finances.

99 Art. 106 de la loi organique n° 2013-14 du 27 septembre 2013 relative aux lois de finances.

100 Art. 84 al. 5 de la loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances.

101 D. TRUCHET, « Certification des comptes et droit administratif », *AJDA*, 2011, p. 921.

102 L'audit est l'expression d'une assurance raisonnable par laquelle un professionnel de l'expertise comptable exerçant en cabinet exprime une opinion sur le point de savoir si les états financiers d'une entité sont préparés sur tous les points significatifs (ou donnent une image sincère et véritable, ou sont régulièrement présentés, sur tous les points significatifs) en conformité avec un référentiel de présentation de l'information financière applicable, conformément aux normes internationales d'audit. Il peut s'agir d'un contrôle légal des comptes, c'est-à-dire un audit d'états financiers requis par la législation ou la réglementation (E. Nkoa, *Audit externe et commissariat aux comptes en contexte OHADA*, Paris, Edilivre, 2015, 106 p).

elle représente une nouveauté au regard des notions classiques du droit [et] invalide une partie des méthodes utilisées jusque-là pour les institutions administratives »¹⁰³. Étant au carrefour des langages juridique et comptable, la notion de certification n'est pas sans soulever un problème définitionnel et de conceptualisation ; d'où son caractère polysémique (a) et la diversité des opinions émises par le certificateur (b).

a) La certification : une notion polysémique

La certification est le « produit d'un processus d'accumulation d'éléments apparus aux différents moments »¹⁰⁴ de la construction de la comptabilité publique. En effet, dès le début du XIX^e siècle, « la production de comptes réguliers est une préoccupation constante des surintendants, contrôleurs généraux et ministres des Finances »¹⁰⁵. En France, dans les ordonnances du 10 décembre 1822 et du 31 mai 1838, et dans le décret du 31 mai 1862 portant règlement général sur la comptabilité publique, le terme de certification est déjà utilisé. Il est repris par le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique. L'examen de ces différents textes laisse apparaître le caractère « polymorphe » de la notion de certification¹⁰⁶. Selon l'article 15 du décret du 31 mai 1862 repris par l'article 7 du n° 62-1587 du 29 décembre 1962, par exemple, « les administrateurs sont responsables de l'exactitude des certifications qu'ils délivrent ». La certification apparaît ici comme un engagement de l'administrateur « sur la réalité de l'exécution des services »¹⁰⁷. De ce fait, elle est un instrument d'« endo-contrôle »¹⁰⁸. Et

l'article 142 du décret du 29 décembre 1962 précité prévoit que « chaque ministre établit annuellement un rapport de gestion et certifie la conformité existant entre ses propres écritures et le développement des dépenses de son département qui lui est adressé par le ministre des finances ». Ici, se trouve établi le lien entre la certification et « la comptabilité des dépenses engagées »¹⁰⁹ ou « comptabilité administrative », c'est-à-dire l'ensemble des écritures qui retracent les opérations d'engagement et surtout d'ordonnement accomplies par les ordonnateurs.

La technique de certification est aussi à inscrire dans la dimension historique de « l'exo-contrôle »¹¹⁰ effectué par la Cour des comptes sur les comptes de l'État dans le cadre des attributions non juridictionnelles de la Cour. En effet, l'ordonnance du 14 septembre 1822 prévoit que « la Cour des comptes constatera et certifiera, d'après le relevé des comptes individuels et les pièces justificatives que doivent exiger les comptables [...], l'exactitude des comptes généraux publiés par le ministère des Finances et par chaque ministre ordonnateur ». La déclaration générale de conformité est, ici, érigée comme l'expression de la certification de la Cour des comptes¹¹¹.

Au-delà de cette dimension historique, en matière de comptabilité, la notion de certification peut recevoir deux acceptations. Tout d'abord, elle correspond à l'exigence d'exactitude des documents comptables qui s'impose aux administrateurs¹¹². Ensuite, elle correspond à l'activité de contrôle de la régularité des comptes¹¹³.

Au regard de la dernière acceptation, qui emporte la conviction, on peut définir la certification comme « l'opinion écrite et

¹⁰³ J.-M. Pontier, « La certification, outil de modernité normative », *Dalloz*, 1996, Chronique, pp. 355-360.

¹⁰⁴ F. Burdeau, *Histoire du droit administratif*, Paris, PUF, coll. « Thémis Droit public », 1^{re} éd., 1995, p. 19.

¹⁰⁵ S. Kott, « Certification des comptes », in *Dictionnaire historique de la comptabilité publique (1500-1850)*, PUR, 2010, p. 82-83.

¹⁰⁶ A. Camus, « La certification de la Cour des comptes », in S. Kott (dir.), *Droit et comptabilité – La spécificité des comptes publics*, Paris, Economica, coll. « Finances Publiques », 2017, pp. 121-136 (p. 124).

¹⁰⁷ V. Marcé, *Traité de comptabilité publique*, Paris, Dalloz, 1^{re} éd., 1905, n° 1067.

¹⁰⁸ L. Trotabas, J. M. Cotteret, *Droit budgétaire et comptabilité publique*, Paris, Dalloz, 4^e éd., 1985, p. 185.

¹⁰⁹ S. Kott, *Le contrôle des dépenses engagées. Évolution d'une fonction*, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, coll. « XIX^e et XX^e siècles », 2004, p. 118 et s.

¹¹⁰ L. Trotabas, J. M. Cotteret, *op. cit.*, p. 191.

¹¹¹ A. Camus, « La certification de la Cour des comptes », in S. Kott (dir.), *Droit et comptabilité – La spécificité des comptes publics*, Paris, Economica, coll. « Finances Publiques », 2017, pp. 121-136 (p. 125).

¹¹² V. Marcé, *Traité de comptabilité publique*, préc., n° 1068.

¹¹³ S. Kott, « Certification des comptes », in *Dictionnaire historique de la comptabilité publique (1500-1850)*, PUR, 2010, p. 82-83.

motivée que formule un organisme indépendant sur la conformité des états financiers d'une entité, dans tous ses aspects significatifs, à un ensemble donné de règles comptables »¹¹⁴. Cette opinion porte sur la régularité, la sincérité et la fidélité des états de l'entité en question¹¹⁵. C'est en cela que la certification des comptes publics se démarque de l'actuel jugement des comptes, qui se focalise uniquement sur le contrôle de régularité des comptes. De plus, la certification peut déboucher sur une réserve, alors que le jugement débouche sur un débet. Par ailleurs, selon Danièle Lamarque, une autre démarcation de la certification des comptes par rapport au jugement des comptes est que la première est un acte administratif unilatéral non juridictionnel, alors que le second « constitue l'un des modes d'organisation du contrôle externe des comptes publics dans le monde, à côté du modèle des auditeurs et contrôleurs généraux (audit offices) »¹¹⁶.

L'opinion émise par un certificateur n'est ni un avis sur la probité du producteur des comptes, ni un certificat de bonne gestion des fonds publics. Elle signifie simplement que les états financiers présentés par l'entité ne comportent pas d'anomalies suffisamment significatives pour pouvoir induire le lecteur en erreur sur l'appréciation de la situation patrimoniale et financière de l'entité. En cela, au même titre que le rapport sur l'exécution de la loi de finances établi par la juridiction des

comptes dans le cadre de sa mission d'assistance au Parlement¹¹⁷, le rapport de certification constitue un « élément essentiel de l'information du Parlement »¹¹⁸, donc des citoyens¹¹⁹, lors du vote de la loi de règlement.

La certification ne porte que sur les états comptables ; les choix de gestion et les choix budgétaires n'entrent pas dans le périmètre de contrôle du certificateur. Ainsi, pour certifier les comptes de l'État, la juridiction des comptes devrait s'appuyer sur des normes comptables, qui déterminent la structure et la forme des états financiers de l'ensemble des opérations de l'État¹²⁰.

b) La diversité des opinions émises par le certificateur

En matière de certification des comptes publics, comme c'est le cas dans le secteur privé, à l'issue de l'examen des comptes, le certificateur a la possibilité d'émettre quatre types d'opinions.

Le premier type d'opinion, c'est *la certification sans réserve*. Cette opinion est émise lorsque, à l'issue des vérifications effectuées, il ne subsiste aucun désaccord ou que les désaccords relevés, s'il en existe, ne sont pas significatifs et ne sauraient entacher la régularité, la sincérité ou la fidélité des comptes.

Le deuxième, c'est *la certification avec réserve*. Ici, le certificateur a pu identifier des

¹¹⁴ Cour des comptes (France), *Certification des comptes de l'État – Exercice 2006*, p. 2.

¹¹⁵ En France, l'art. 58 de la LOLF précise en effet que « la mission d'assistance du Parlement confiée à la Cour des comptes par le dernier alinéa de l'art. 47 de la Constitution comporte notamment : [...] »

^{5°} La certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État. Cette certification est annexée au projet de loi de règlement et accompagnée du compte rendu des vérifications opérées ». L'art. L. 111-3-1-A, introduit dans le code des juridictions financières par la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011, précise que : « La Cour des comptes s'assure que les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière, soit en certifiant elle-même les comptes, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification ».

¹¹⁶ D. Lamarque, « De la norme à la performance, les juridictions financières, témoins et acteurs des réformes de la gestion publique », in F. Lacasse, P.-E. Verdier (dir.), *30 ans de réforme de*

l'État : expériences françaises et étrangères : stratégies et bilans, Paris, Dunod, 2005, p. 166.

¹¹⁷ Voir R. Muzellec, « Le rapport de la Cour des comptes sur l'exécution des lois de finances, plus qu'un rapport annuel, un rapport conceptuel », *LPA*, 2003, n° 254, pp. 6-12 et n° 255, pp. 4-10.

¹¹⁸ M. Lascombe et X. Vandendriessche, « Conseil constitutionnel et Cour des comptes : plaider pour une coopération renforcée », in *Constitution et finances publiques. Etudes en l'honneur de Loïc Philip*, Economica, 2005, p. 435.

¹¹⁹ J. Picq, « La Cour des comptes et l'information du citoyen », *Gestion et Finances publiques*, n° 1, janvier 2013, p. 6.

¹²⁰ En France, ces normes ont été adoptées par arrêté ministériel le 21 mai 2004, après avis du Comité des normes de la comptabilité publique et du Conseil national de la comptabilité. Cet arrêté a été l'objet de plusieurs modifications, dont la dernière remonte au 28 novembre 2016. Sur ces normes, voir J.-P. Milot, « Les nouvelles normes comptables de l'État », *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2004, pp. 510-518 ; J.-B. Mattret, « Normes comptables de l'État : un modèle pour la comptabilité publique », *La Revue du Trésor*, n° 10, octobre 2004, pp. 593-601.

limitations ou des désaccords, tenant par exemple aux méthodes ou aux règles comptables appliquées, sans que ceux-ci soient représentatifs pour l'empêcher d'émettre une opinion ou de remettre en cause la régularité, la sincérité ou la fidélité des comptes.

Le troisième, c'est *l'impossibilité de certifier*. Il en est ainsi lorsque le certificateur se heurte, dans ses vérifications, à des obstacles trop importants l'empêchant de certifier, en connaissance de cause, la régularité, la sincérité ou la fidélité des comptes.

Enfin, le dernier, c'est *le refus de certifier*. Ici, à la suite de la gravité des incertitudes et des désaccords rencontrés au cours des vérifications, le certificateur estime que ces derniers entachent la régularité, la sincérité ou la fidélité des comptes de l'État.

Quelle que soit l'option retenue par le certificateur, sa décision aurait valeur d'avis destiné à éclairer le Parlement.

La présentation de ce que seront les modalités de mise en œuvre de la certification des comptes par les juridictions des comptes des États permet de mieux s'interroger sur la portée de cette certification.

2. Une portée juridique difficilement saisissable

Le droit de la comptabilité OHADA prévoit des conséquences juridiques, notamment d'ordre pénal, de la certification¹²¹. En ce sens, le droit pénal des affaires dans l'espace OHADA est caractérisé par son dualisme : « (...) les Actes uniformes peuvent inclure des dispositions d'incriminations pénales. Les États parties s'engagent à déterminer les sanctions pénales encourues »¹²². Ainsi, à l'effet de renforcer la certification, l'article 899 de l'Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales

et du groupement d'intérêt économique adopté à Ouagadougou (Burkina Faso) le 30 janvier 2014 prévoit que tout commissaire aux comptes qui, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaires, aura sciemment donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société encourt une sanction pénale. Le même article impose également au commissaire aux comptes de révéler au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance.

Or, en droit public, la certification apparaît comme « une notion juridique fuyante », dépourvue de sanction *stricto sensu*¹²³. Néanmoins, la certification ne saurait être dénuée de toute normativité. En effet, même si l'incertitude pèse sur la portée du rapport de certification dans le contrôle de constitutionnalité de la loi de règlement (a), il n'en demeure pas moins que la certification constitue un levier essentiel de la nouvelle gouvernance financière (b).

a) L'incertitude sur la portée du rapport de certification dans le contrôle de constitutionnalité de la loi de règlement

Si l'on se réfère à la jurisprudence du Conseil constitutionnel français, le contrôle de constitutionnalité de la loi de règlement est limité. En effet, cette loi n'étant pas soumise à l'ensemble des règles de procédure régissant l'élaboration et l'adoption de la loi de finances, « le juge constitutionnel porte un contrôle restreint sur la procédure d'adoption de la loi de règlement »¹²⁴. De plus, estimant que le contrôle de la loi « ne se confond pas avec celui de la régularité des opérations d'exécution du budget »¹²⁵ matérialisées par la loi de règlement, la juridiction constitutionnelle n'effectue, en la matière, qu'« un contrôle formel et minimal sur le fond »¹²⁶.

121 Voir A. S. Adjita, « Droit pénal de la comptabilité en droit Uniforme OHADA : principales incriminations et sanctions encourues », *Revue de Droit Uniforme Africain*, n° 00/ 1^{er} trimestre 2010, p. 36-41, Ohadata D-11-05 ; M. Mahouve, « Le système pénal Ohada ou l'uniformisation à mi-chemin », *Penant*, n° 834, 2000, p. 304 ; A. Fénéon, *Droit des sociétés en Afrique (Ohada)*, LGDJ/Lextenso éditions, coll. « Droits Africains », 2015, p. 589 et s.

122 Art. 5 du Traité de l'OHADA.

123 A. Camus, « La certification de la Cour des comptes », in S. Kott (dir.), *Droit et comptabilité, La spécificité des comptes publics*,

Paris, Economica, coll. « Finances Publiques », 2017, pp. 121-136.

124 Cons. const., déc. n° 83-161 DC du 19 juillet 1983, relative à la loi portant règlement définitif du budget de 1981, *JO* du 21 juillet 1983, p. 2252 ; *Rec.*, p. 47 ; déc. n° 85-190 DC du 24 juillet 1985, *RJC* I-226, *Rev. Adm.*, 1985, 462, note Etien.

125 Cons. const., déc. n° 85-202 DC du 16 janvier 1986 relative à la loi portant règlement définitif du budget de 1983, *JO* du 18 janvier 1986, p. 922 ; *Rec.*, p. 14.

126 A. Froment-Meurice, J.-Y. Bertucci, N. Groper, F. Fabre, P. Sitbon et C. Michaut, *Les grandes décisions de la jurisprudence financière*, Paris, Dalloz, 2014, comm. n° 4 ; Cons. const., 13

En l'état actuel du droit positif, seul le parlement dispose d'un pouvoir juridique et politique pouvant conduire à un refus de vote de la loi de règlement. Selon un raisonnement désormais consacré, « il n'appartient pas au Conseil constitutionnel, qui ne dispose pas d'un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, de procéder aux rectifications de la loi de règlement demandées par les requérants »¹²⁷. C'est dire que le juge constitutionnel a une conception à *minima* de la loi de règlement. Il souligne d'ailleurs qu'elle « se borne à retracer, à partir des comptes, les encaissements des recettes et les paiements de dépenses [...], qu'elle que soit la régularité de ces opérations »¹²⁸. Le contrôle de constitutionnalité de la loi de règlement ne se confond donc pas avec celui de la régularité des opérations d'exécution du budget.

Ainsi donc, en prévoyant l'annexion du Rapport de certification des comptes au projet de loi de règlement, le droit de la comptabilité publique laisse présager quelques innovations dans la jurisprudence des juridictions constitutionnelles¹²⁹.

Dans l'hypothèse où une loi de règlement serait adoptée malgré l'existence d'un refus de certification, il est à se demander si la juridiction constitutionnelle, saisie, la déclarera contraire ou conforme à la Constitution. En d'autres termes, étant donné que la certification est annexée au projet de loi de règlement, doit-on interpréter le refus de certifier comme un refus d'adopter la loi de règlement ? Certes, il s'agit là d'une question purement théorique ;

juillet 2006, déc. n° 2006-538 DC, relative à la loi portant règlement définitif du budget de 2005, p. 37. 127 Cons. const. déc. n° 85-202 DC du 16 janvier 1986 précitée ; Cons. const. déc. n° 2009-585 DC du 6 août 2009, *Loi de règlement des comptes et rapport de gestion pour l'année 2008*.

128 Cons. const. déc. n° 2009-585 DC du 6 août 2009 sur la loi de règlement des comptes et rapport de gestion pour l'année 2008, *JO* du 11 août 2009, p. 13315, *Rec.*, p. 159.

129 M. Lascombe et X. Vandendriessche, « Conseil constitutionnel et Cour des comptes : plaidoyer pour une coopération renforcée », in *Constitution et finances publiques. Études en l'honneur de Loïc Philip*, Paris, Economica, 2005, p. 435.

130 En France, la première certification des comptes de l'État a concerné l'exercice 2006. C'est le 29 mai 2007 que la Cour des comptes a rendu son opinion sur cette certification, en l'assortissant de 13 réserves et 191 observations d'audit. S'agissant de l'exercice

une réponse positive signifierait que le juge constitutionnel aurait une compétence liée. Mais, on ne saurait, en l'état actuel des choses, imaginer une juridiction constitutionnelle en arriver à une telle extrémité étant donné ses conséquences politiques. Il est fort probable qu'au lieu de formuler un refus de certifier, la juridiction constitutionnelle opte pour l'impossibilité de certifier. On comprend pourquoi, en France, au regard de cette difficulté, à ce jour, les premières certifications ont été faites avec des réserves ; il n'y a jamais eu un refus de certifier¹³⁰.

Or, le statut et la valeur juridiques de ces réserves est aussi à déterminer. En tant qu'instrument destinés à mesurer les réformes passées et les évolutions futures¹³¹, les réserves constituent une technique de « direction non autoritaire »¹³².

En dépit de cette incertitude, l'exigence de certification des comptes de l'État est « l'expression d'une nouvelle gouvernance financière »¹³³.

b) Une expression d'une nouvelle gouvernance financière

La certification est indubitablement l'« expression d'une nouvelle gouvernance financière publique », car elle permet aux parlementaires, aux citoyens, aux investisseurs et même à tous les observateurs des finances publiques de se faire une opinion sur la sincérité, la fiabilité et la régularité de l'information financière mise à leur disposition¹³⁴. En effet, dans les différents

2007, la certification est intervenue le 21 mai 2008, assortie de 12 réserves substantielles et 232 observations d'audit. C'est le 25 mai 2009 qu'a été réalisée la certification des comptes de l'État au titre de l'exercice 2008, assortie de 12 réserves dont 9 présentent un caractère substantiel. Les certifications des dernières années obéissent à cette tendance.

131 A. Camus, « La certification de la Cour des comptes », *op. cit.*, p. 133.

132 B. Lavergne, *Recherche sur la soft law en droit public français*, PUT, LGDJ, 2013, p. 140.

133 M. Bouvier, « La certification des comptes de l'État : expression d'une nouvelle gouvernance financière publique », *Revue juridique de l'économie publique*, n° 649, 2008, janvier, pp. 3-9. V. aussi G. Godiveau, « La contribution de la certification des comptes à la bonne gouvernance financière de l'État », *La Semaine juridique*, Édition générale n° 50, 12 décembre 2007, pp. 13-17.

134 En ce sens, v. Cour des comptes (France), *La comptabilité générale de l'État, dix ans*

États, la certification devrait accompagner le projet de loi de règlement et serait donc communiquée au Parlement en même temps que le compte rendu des vérifications opérées. La certification délivrée par la juridiction financière vise donc à éclairer le Parlement, chargé d'approuver les comptes de l'État. Cela est d'autant vrai que cette certification permet à l'État d'apprécier sa situation financière et son patrimoine, de connaître ses coûts et de mieux évaluer ses résultats afin d'améliorer le pilotage budgétaire et la performance des politiques publiques.

Par ailleurs, étant donné que la publication des comptes se fera chaque année, cela devrait permettre d'apprécier les progrès réalisés par l'État en matière de fiabilité de l'information comptable, tout en relevant les secteurs dans lesquels cette information demeure perfectible¹³⁵. La certification devient, ainsi, un procédé informel d'influence et de persuasion¹³⁶.

Sur le plan international, la certification devrait conforter la crédibilité des États qui l'utilisent, étant donné sa tendance à se généraliser dans de nombreux États.

Tout au plus, la certification devrait permettre aux décideurs, lorsqu'elle laisse apparaître quelques insuffisances en matière de gestion, par exemple dans le cas de la

certification avec réserve, de prendre les décisions qui s'imposent, de manière éclairée.

Il ressort ainsi nettement que s'il est bien mis en œuvre, ce dispositif devrait avoir des conséquences importantes sur la façon de gérer l'État¹³⁷. Même ne possédant qu'une faible portée normative, la certification, en tant que composante du *soft law*, recèle « une normativité non prescriptive »¹³⁸. En tant que technique posant des modèles à suivre, sous forme d'invitation et non de prescription, à destination de l'administration, « la certification est donc une technique normative »¹³⁹ ; même si, dépourvue de mécanisme de sanction, la normativité de la certification ne saurait être comparée avec celle de la fonction juridictionnelle des juridictions financières. Pour autant, en s'appuyant sur la théorie des actes du langage d'Austin¹⁴⁰, tout porte à croire que derrière une dimension purement locutoire des réserves substantielles, se cache une force performative. En effet, en raison de l'autorité de la juridiction des comptes, « l'institution supérieure de contrôle de chaque État », tout en étant « indépendante par rapport au Gouvernement et au Parlement et autonome par rapport à toute autre juridiction »¹⁴¹, ses réserves devraient « provoquer chez l'auditeur certains effets »¹⁴².

En dépit du rapprochement des règles de la comptabilité OHADA de celles de la

après. *Une nouvelle étape à engager*, Rapport public thématique, La Documentation française, février 2016, pp. 42-43. V. aussi les contributions réunies in *Dossier spécial : La certification et la transparence des comptes publics*, colloque du 24 novembre 2015, Université de Lille 2, CRC Nord Pas-de-Calais, Picardie, *Gestion et Finances Publiques*, n° 5-2016, pp. 4-45.

¹³⁵ Cour des comptes (France), *op. cit.*, p. 43.

¹³⁶ J. Chevallier, *L'État post-moderne*, LGDJ, coll. « Droit et société », 2^e éd. 2004, p. 118.

¹³⁷ Sur la portée de la certification des comptes par les juridictions financières, voir D. Huron, F. Marty, J. Spindler, « De la certification des comptes de l'État : principes, enjeux et difficultés », *RFFP*, n° 100, novembre 2007, pp. 135-143. Voir aussi B. Huby, *La certification des comptes de l'État*, Préface d'Alain BURLAUD, L'Harmattan, coll. « Recherches en Gestion », 2010, 492 pages.

¹³⁸ B. Lavergne, *Recherche sur la soft law en droit public français*, préc., p. 133 et s.

¹³⁹ A. Camus, « La certification de la Cour des comptes », *op. cit.*, p. 133.

¹⁴⁰ J.-L. Austin, *Quand dire, c'est faire*, Traduction et introduction de G. Lane, Paris, Seuil, 1970.

¹⁴¹ Cf. art. 72 de la directive n° 01/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux lois de finances au sein de la CEMAC. S'agissant des juridictions financières de la zone UEMOA, voir N. Médé, « L'UEMOA et le développement des Cours des comptes en Afrique de l'ouest », *RFFP*, n° 90, mai 2005, p. 259 ; N. Médé, « Réflexions sur l'autorité de la chose jugée au financier en droit positif africain francophone », in J.-L. Albert (dir.), *Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre LASSALE, Gabriel MONTAGNIER et Luc SAÏDJ. Figures lyonnaises des finances publiques*, Paris, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2012, pp. 273-302 ; D. Ouedraogo, *L'autonomie des juridictions financières dans l'espace UEMOA. Étude sur l'évolution des cours des comptes*, Thèse pour le doctorat en droit, Université Bordeaux IV, 2013, 672 p.

¹⁴² Ch. Grzegorzcyk, « Le rôle du performatif dans le langage du droit », *Archives de Philosophie du Droit*, t. 19, 1974, pp. 229-242.

comptabilité publique, il existe « un consensus autour de spécificités incontournables »¹⁴³ de l'action de l'État et de ses démembrements justifiant la spécificité des règles de la comptabilité publique.

II.- LA PERSISTANCE DE LA SPÉCIFICITÉ DU DROIT DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

On ne saurait assimiler le droit de la comptabilité publique au droit de la comptabilité de l'OHADA. Le premier garde une spécificité par rapport au second. Il existe des cercles régaliens qui illustrent les « attributions naturelles »¹⁴⁴ des organismes publics justifiant la spécificité du droit de la comptabilité publique¹⁴⁵. Or, si l'on s'en tient au dictionnaire *Larousse*¹⁴⁶, est spécifique ce qui « appartient en propre à une espèce, à une chose ». De ce point de vue, le droit de la comptabilité publique possède ses propres caractéristiques qui ne peuvent se rattacher au droit de l'OHADA.

Parler de la spécificité ou des spécificités du droit de la comptabilité publique, c'est faire un travail exploratoire d'un vaste ensemble de théories juridiques dont le point commun est de rendre compte de la « puissance de l'État »¹⁴⁷. Il s'agit donc de circonscrire un « noyau dur » au-delà duquel on pourrait penser que l'État a perdu son essence, de clarifier le particularisme des personnes publiques par rapport aux personnes privées. Cela est d'autant nécessaire quand on sait que la construction historique du droit administratif a reposé sur un principe axiomatique reposant sur l'absence de comparabilité entre les rapports juridiques administratifs et les rapports juridiques en droit privé¹⁴⁸ ; or, on sait que le droit des finances publiques n'en était qu'une composante avant d'acquérir par la suite une certaine autonomie¹⁴⁹.

L'action administrative comporte donc des spécificités par rapport à celle des personnes

privées. Ce sont ces spécificités qui induisent donc les spécificités du droit de la comptabilité publique (A). D'ailleurs, c'est en minorant certaines de ces spécificités, à l'image de la consécration de la compensation entre les dettes et les créances des personnes publiques, que le droit de l'OHADA semble être en contradiction avec le droit de la comptabilité publique (B).

A) La prise en compte des spécificités de l'action des organismes publics dans le système comptable public

Si l'existence d'un lien entre spécificité du droit administratif et spécificité de l'action administrative ne fait l'ombre d'aucun doute, on est aussi enclin à penser qu'il existe bel et bien un lien entre comptabilité publique et spécificité de l'action administrative, étant donné que l'exécution des opérations financières publiques constitue l'une des expressions de cette action.

En effet, en dépit des évolutions en cours de la comptabilité publique dans les espaces UEMOA et CEMAC, qui tendent à la faire converger vers des référentiels comptables privés, les spécificités de l'action des organismes publics ne doivent pas être négligées. L'identification de ces spécificités (1) permet d'en tirer les conséquences sur le système comptable qui en résulte (2).

1. L'identification des spécificités de l'action administrative

L'identification des spécificités de l'action administrative repose, notamment, sur la compréhension de ses fondements et son contenu. En effet, après avoir montré en quoi ces spécificités sont commandées par la satisfaction de l'intérêt général (a), on établira le lien entre comptabilité publique et spécificité de l'action administrative (b).

143 C. Sinnassamy, « Gestion publique – gestion privée : un rapprochement d'utilité publique ? », *La Revue du Trésor*, n° 6, juin 2004, pp. 360-363 (p. 362).

144 R. Chapus, *Droit administratif général*, Paris, Montchrestien, 15^e édition, tome 1, 2001, p. 587.

145 Pour une présentation d'ensemble de la spécificité de l'action publique justifiant la spécificité des comptes publics, voir S. Kott (dir.), *Droit et comptabilité – La spécificité des comptes publics*, Paris, Economica, coll. « Finances Publiques », 2017, 507 p.

146 *Le Petit Larousse*, grand format, Paris, Larousse-Bordas, 1998, p. 958.

147 O. Beaud, *La puissance de l'État*, PUF, coll. « Léviathan », 1994, 521 p. (p. 139).

148 Voir J.-L. Mestre, *Introduction historique au droit administratif français*, Paris, PUF, 1985.

149 N. Médé et E. Toni, « Le droit public financier, un droit administratif spécialisé ? », *Afrilex*, septembre 2016, 20 p.

a) Des spécificités commandées par la satisfaction de l'intérêt général

La question des fondements de la spécificité de l'action administrative a suscité un débat théorique passionnant en doctrine. Pour certains, la spécificité de l'action administrative tient aux moyens de puissance publique dont l'administration dispose pour l'accomplissement de ses missions et qui lui permettent d'assurer la primauté de l'intérêt général sur les intérêts privés. C'est l'École des moyens, dit « École de Toulouse », de Maurice Hauriou. De l'avis du doyen Hauriou¹⁵⁰, « la puissance publique est un pouvoir administratif chargé d'assurer le maintien de l'ordre public et la gestion des services publics dans la mesure des affaires courantes du public, le tout également par une action d'office (...) ». Ainsi, « de sa liaison avec le pouvoir exécutif gouvernemental, l'administration publique détient des prérogatives de puissance publique » qui sont, selon le maître de Toulouse, de deux ordres. La première prérogative c'est « la jouissance de droits de puissance publique exorbitants du droit commun, impliquant des injonctions ou des réquisitions, tels que les droits de police, les droits d'impôts, d'expropriation pour cause d'utilité publique, etc. » La seconde, c'est « la prérogative de l'action d'office mise en œuvre dans la procédure par décision exécutoire, qui permet aux administrations publiques d'exercer leurs droits par une procédure extrajudiciaire rapide et avantageuse ».

Pour d'autres auteurs, la spécificité de l'action administrative se justifie par les seules exigences de service public : c'est l'école des fins, dit « École de Bordeaux », dont le fondateur est Léon Duguit, avec comme successeurs Gaston Jèze, Louis Rolland,

Bonnard, André de Laubadère¹⁵¹. Ainsi, selon Léon Duguit, est service public « toute activité dont l'accomplissement doit être assuré, réglé et contrôlé par le gouvernement, parce que l'accomplissement de cette activité est indispensable à la réalisation et au développement de l'interdépendance sociale, et qu'elle est de telle nature qu'elle ne peut être réalisée complètement que par l'intervention de la force gouvernante »¹⁵². Pour sa part, le professeur René Chapus souligne que « une activité constitue un service public quand elle est assurée ou assumée par une personne publique en vue d'un intérêt public »¹⁵³.

Cette diversité de définitions illustre bien l'incertitude entourant aujourd'hui la notion de service public¹⁵⁴ ; incertitude provenant de ce qu'il n'y a plus aujourd'hui de concordance absolue entre la qualification de service public, l'intervention directe d'une personne publique et l'application d'un régime de droit public. Conséquence d'une conception fonctionnelle du service public, la notion n'est plus en mesure, au regard de la charge idéologique qui l'entoure¹⁵⁵, justifiant une extension quasi illimitée des interventions publiques, de jouer le rôle de critère de l'action administrative.

De nos jours, l'opposition doctrinale entre puissance publique et service public a perdu de sa pertinence, étant donné que les évolutions du droit positif contribuent à rapprocher les deux notions et non à les opposer. À titre d'illustration, lorsqu'une activité est gérée par une personne privée, elle reçoit le label de service public en raison de sa finalité d'intérêt général et de la présence de prérogatives de puissance publique¹⁵⁶. En pratique, le juge sollicite l'une et l'autre notion au gré des solutions jurisprudentielles.

Ainsi, dépassant l'opposition entre la puissance publique et le service public, le

150 M. Hauriou, *Précis de droit administratif et de droit public*, Paris, Montchrestien, 12^e édition, 1933 ; M. Hauriou, « La puissance publique et le service public », préface à la 11^e édition du *Précis de droit administratif et de droit public général*, rééd. Dalloz, coll. « Bibliothèque Dalloz », 2002, p. IX.

151 Sur cette querelle entre l'école des moyens (puissance publique) et l'école des fins (service public), v. not. : R. Chapus, « Le service public et la puissance publique », *RDP*, 1968, p. 235 ; P. Amselek, « Le service public et la puissance publique. Réflexions autour d'une étude récente », *AJDA*, 1968, p. 492.

152 L. Duguit, *Traité de droit constitutionnel*, 1911, cité par J.-P. Valette, *Le*

service public à la française, Paris, Ellipses, 2000, p. 157.

153 R. Chapus, *Droit administratif général*, Paris, Montchrestien, coll. « Domat droit public », Tome 1, 15^e édition, 2001, p. 579, n° 748.

154 D. Truchet, « Label de service public et statut du service public, nouvelles récentes d'un illustre vieillard », *AJDA* 1982, p. 428.

155 J. Chevallier, « Réflexions sur l'idéologie de l'intérêt général », in *Variations autour de l'idéologie de l'intérêt général*, vol. 1, Paris, PUF, 1978, pp. 11-45 ; F. Rangeon, *L'idéologie de l'intérêt général*, Economica, 1986.

156 CE, sect., 22 fév. 2007, APREI, *RFDA* 2007, pp. 803-811, note C. Boiteau, *JCP A* 2007, n° 23, pp. 30-34, note G. J. Gulielmi et G. Koubi.

professeur Jean Rivero a fait état du caractère non univoque de la spécificité de l'action administrative et du droit qui en résulte, c'est-à-dire le droit administratif. Selon cet auteur, quoique comportant deux aspects très différents, cette spécificité a comme point d'ancrage ou centre de gravité la satisfaction de l'intérêt général¹⁵⁷, notion attrape-tout et indéfinissable¹⁵⁸, non dépourvue d'une certaine idéologie¹⁵⁹.

Dans cette ligne de pensée, le professeur Didier Truchet note lui-aussi que la poursuite de « l'intérêt général (ou ses synonymes : l'intérêt public, l'utilité publique) est le but unique et le motif fondamental de l'activité administrative »¹⁶⁰. L'intérêt général constitue donc « la pierre angulaire de l'action publique, dont il détermine la finalité et fonde la légitimité »¹⁶¹. C'est parce qu'il entretient des liens forts avec la puissance publique et le service public que l'intérêt général, qui transcende les intérêts privés et s'impose à eux, constitue le

dénominateur commun de l'action administrative.

C'est donc sur une approche substantialiste que repose la spécificité de l'action administrative. Elle associe la puissance publique et le service public à l'idée d'exorbitance, révélatrice de « l'essence même du phénomène administratif »¹⁶², et présente l'intervention de l'administration « comme spécial, exorbitant, dérogeant au droit commun »¹⁶³. En somme, l'exorbitance s'inscrit dans une perspective « différentialiste »¹⁶⁴ par rapport au droit privé. Elle est « ce qui est excessif, ce qui dépasse la mesure, la mesure ordinaire »¹⁶⁵.

On le sait, le concept d'intérêt général « se trouve aujourd'hui largement galvaudé » sur l'ensemble du continent africain¹⁶⁶. Cette situation a pour cause, notamment, la « politique du ventre »¹⁶⁷ instrumentalisée par des « politiciens entrepreneurs »¹⁶⁸ et une pratique quasi-endémique de la corruption¹⁶⁹.

157 J. Rivero, « Existe-t-il un critère du droit administratif? », *RDP*, 1953, p. 279.

158 L'intérêt général s'est construit à partir des Lumières et de la rupture avec le droit divin. Dans son rapport public de 1999 consacré à une réflexion sur cette notion, le Conseil d'État fait état de l'existence de deux conceptions divergentes de l'intérêt général. La première, utilitariste, ne voit dans l'intérêt commun que la somme des intérêts particuliers. La seconde, volontariste, estime que l'intérêt général exige le dépassement des intérêts particuliers. Cf. Conseil d'État (France), *Rapport public 1999 – L'intérêt général*, Études et documents, La Documentation française, n° 50, 1999. Voir aussi *L'intérêt général. Mélanges en l'honneur de Didier Truchet*, Paris, Dalloz, 2015, 693 p.

159 J. Chevallier, « Réflexions sur l'idéologie de l'intérêt général », in *Variations autour de l'idéologie de l'intérêt général*, CURAPP-PUF, vol.1, 1978, p. 11. ; A. Demichel, *Le droit administratif: essai de réflexion théorique*, Paris, LGDJ, 1978, p. 101 et s.

160 D. Truchet, *Droit administratif*, 3^e éd., PUF, coll. « Thémis Droit », 2010, p. 70.

161 Cf. Conseil d'État, *Rapport public 1999 – L'intérêt général*, Études et documents, La Documentation française, n° 50, 1999, p. 247.

162 J. Chevallier, « Le droit administratif, droit de privilège? », *Pouvoirs*, 1988, p. 57, spéc. p. 59.

163 N. Chiffot, « Les prérogatives de puissance publique. Une proposition de définition », in *Les Travaux de l'AFDA*, « La puissance publique », LexisNexis, 2011, p. 179.

164 J.-B. Aubry, « À propos de la notion d'exorbitance du droit administratif », in F. Melleray

(dir.), *L'exorbitance du droit administratif en question(s)*, LGDJ, 2004, p. 9.

165 É. Saillant, *L'exorbitance en droit public*, Paris, Dalloz, coll. « Nouvelle bibliothèque de thèses », 2010, p. 22.

166 S. Yonaba, « Que reste-t-il du concept "d'intérêt général" dans la vie politique et administrative sur le continent africain ? », in D. Sy et A. B. Fall (dir.), *Cinquante ans de droit administratif en Afrique*, Faculté des sciences juridiques et politiques de Dakar, Toulouse, Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, 2016, pp. 91-109.

167 J.-F. Bayart, *L'État en Afrique. La politique du ventre*, Paris, Fayard, 1989, Nouvelle édition, 2006.

168 J.-F. Medard, « Le « big man » en Afrique : Esquisse d'analyse du politicien entrepreneur », *L'Année sociologique*, 1992, 42, pp. 167-192 ; Y.-A. Faure et J.-F. Medard, « L'État-Business et les politiciens-entrepreneurs », in S. Ellis et Y.-A. Faure, *Entreprises et entrepreneurs Africains*, Paris, OROSTOM/KARTHALA, 1995, pp. 289-309.

169 H. Sarassoro, *La corruption des fonctionnaires en Afrique*, Paris, Economica, coll. « Université d'Abidjan », 1979 ; A.-S. Mescheriakoff, « L'ordre patrimonial : essai d'interprétation du fonctionnement de l'administration d'Afrique francophone subsaharienne », *RFAP*, n° 42, 1987, pp. 121-149 ; J.-P. Olivier De Sardan, « L'économie morale de la corruption en Afrique », *Politique africaine*, n° 63, octobre 1996, pp. 97-116 ; G. Blundo et J.-P. Olivier De Sardan, « La corruption quotidienne en Afrique de l'ouest », *Politique africaine*, n° 83, octobre 2001, pp. 12-17.

Pour autant, du point de vue théorique, ce concept demeure le fondement et la justification des actions de l'administration.

L'identification de la spécificité de l'action administrative ayant permis d'affirmer l'existence d'un lien entre spécificité du droit administratif et spécificité de l'action administrative, on peut alors établir un lien entre comptabilité publique et spécificité de l'action administrative.

b) Un lien existentiel entre comptabilité publique et spécificité de l'action administrative

À l'instar du droit administratif, l'existence d'un droit de la comptabilité publique est justifiée par la volonté de faire prévaloir l'intérêt général lorsqu'il se trouve en conflit avec des intérêts particuliers.

Les personnes publiques ont des objectifs, des activités et des règles de gestion qui diffèrent, dans une large mesure, avec ceux des personnes privées. Le système comptable applicable à ces personnes publiques, plus spécifiquement à l'État, doit en tenir compte.

Ainsi, à la différence des finances privées, les finances publiques « obéissent à un régime de puissance publique qui, s'il comporte certaines prérogatives pour les personnes publiques, est aussi un régime beaucoup plus strict. [...] »¹⁷⁰. En effet, dans l'exercice de

ses attributions financières soumises à la comptabilité publique, l'administration ne jouit pas d'une liberté d'action aussi grande que celle des personnes privées. Elle doit respecter, à chaque stade d'une opération financière, une série de règles particulièrement contraignantes¹⁷¹. Ce qui rend le cadre comptable de l'État strict, avec un régime juridique généralement tatillon et contraignant.

Il faut ajouter qu'à la différence des activités du secteur privé, celles de l'État sont essentiellement administratives et non marchandes¹⁷². Ce qui fait dire à Jean-Paul Milot, alors responsable de la mission Normes comptables en France, que : « L'État est une entité qui a pour fonction principale de créer ou de gérer des biens publics dont les effets se manifestent dans les situations des autres agents. Cette spécificité a pour conséquence que son bilan ne peut refléter sa richesse nette, moins encore que pour les entreprises »¹⁷³.

Les règles de gestion de l'État ne sauraient s'accommoder avec la recherche du profit ; elles privilégient la recherche d'une maîtrise des coûts des services rendus gratuitement. On comprend pourquoi, certaines activités sont soustraites à la concurrence¹⁷⁴.

Quant aux revenus générés par les services publics, le plus souvent par des prélèvements obligatoires, ils sont recouverts et redistribués à travers des mécanismes mis en place à cet effet. Basées sur des considérations de justice,

¹⁷⁰ L. Philip, *Finances publiques*, 5^e édition, Cujas, Paris, 1995, p. 15.

¹⁷¹ *Ibid.*

¹⁷² Ces propos méritent d'être nuancés. En effet, à côté des services administratifs, l'État gère certains services industriels et commerciaux qui prônent la rentabilité financière, comme c'est le cas dans le secteur privé (cas des établissements publics chargés de l'électricité, de distribution d'eau, notamment). D'ailleurs, dès 1921, dans l'affaire dite « bac d'Eloka », le Tribunal des conflits avait consacré le principe de l'application des modes de gestion privée à certains services publics, en suivant les conclusions du commissaire du Gouvernement Matter selon lesquelles : « certains services sont de la nature, de l'essence même de l'État ou de l'administration publique [...]. D'autres services, au contraire, sont de nature privée, et s'ils sont entrepris par l'État, ce n'est qu'occasionnellement, accidentellement, parce que nul particulier ne s'en est chargé, et qu'il importe de les assurer dans un intérêt général » (Tribunal des conflits, 22 janvier 1921, *Société commerciale de l'Ouest africain*, Rec. 91, *Dalloz* 1921.3.1, concl. Matter, *Sirey* 1924.3.34, concl. Matter).

¹⁷³ J.-P. Milot, « Comment comprendre les comptes de l'État et à quoi peuvent-ils servir ? », *RFFP*, n° 93, 2006, p. 11-21 (pp. 20-21).

¹⁷⁴ Ainsi, en droit communautaire, s'il est admis que les entreprises chargées de la gestion de *services d'intérêt économique général* (SIEG) sont soumises, notamment, aux règles de concurrence, c'est « dans les limites où l'application de ces règles ne fait pas obstacle à l'accomplissement en droit ou en fait de la mission particulière qui leur a été impartie » (Art. 86 (ex-art. 90) du Traité instituant la Communauté européenne ; art. 6. 2 du Règlement n° 2/2002/CM/UEMOA du 23 mai 2002 relatif aux pratiques anticoncurrentielles à l'intérieur de l'UEMOA). De même, dans le prolongement des SIEG, il est fait obligation à certaines entreprises d'assurer aux citoyens des prestations à un niveau de qualité minimal et à un prix abordable, à travers le *service universel*. Cf. art. 1^{er} de la Directive n° 04/2006/CM/UEMOA du 23 mars 2006 relative au service universel et aux obligations de performance du réseau. V. aussi M. Debène et O. Raymundie, « Du service d'intérêt économique général au service universel : quels services publics pour le marché unique ? », *AJDA*, 1996, p. 183.

d'équité, d'égalité, de redistribution éventuelle et de protection, les règles de gestion des organismes publics ne peuvent être fondées que sur des prérogatives exorbitantes du droit commun.

Le professeur Luc Saïdj met bien en lumière ce lien entre la comptabilité publique et le droit de lever l'impôt. En effet, opérant la distinction entre les finances publiques et les finances privées, cet auteur relève justement que « la première [différence] est que, fondamentalement puisqu'en dernier recours, les finances publiques sont des finances de puissance publique car alimentées par des prélèvements obligatoires ; il s'agit d'une vérité qui remonte aux origines des sociétés humaines puisque qui, avec la montée des régimes représentatifs, à l'époque moderne, a été exprimée dans le principe dit du consentement à l'impôt, principe de légitimation d'un acte de puissance publique qui a ensuite engendré le droit budgétaire, comptable et fiscal que l'on connaît ; telle est bien, d'ailleurs, la principale spécificité actuellement attribuée par les normes comptables nationales et internationales (y compris les normes IPSAS) aux administrations publiques, qui sont les seules à recouvrer des produits régaliens »¹⁷⁵.

A contrario, dans le cadre d'une entreprise, les recettes proviennent principalement des versements consentis par les acheteurs ou les usagers en contrepartie des biens livrés ou des services rendus ; la survenue de défaillances dans la production des biens ou le fonctionnement des services sera immédiatement sanctionnée par des pertes de recettes¹⁷⁶.

Ce sont donc ces spécificités de l'action des personnes publiques qui ont conduit, s'agissant de l'État, à la mise en place d'un système comptable hybride comportant quelques spécificités.

2. Les spécificités de la comptabilité de l'État

En dépit de la convergence de la comptabilité publique vers des référentiels privés, la comptabilité publique, plus particulièrement celle de l'État, garde quelques spécificités. En témoignent le maintien d'une comptabilité budgétaire à côté de la comptabilité générale (a), ainsi que l'existence de règles comptables spécifiques aux organismes publics (b).

a) Le maintien de la comptabilité budgétaire à côté de la comptabilité générale

La généralisation de la comptabilité générale n'est pas sans rencontrer des limites et des contraintes¹⁷⁷ inhérentes, notamment, aux spécificités de l'action de l'État et des autres personnes publiques. On comprend pourquoi, la prise en compte de ces spécificités conduit, le plus souvent, les États, à ne pas adopter, dans le secteur public, un système de comptabilité d'exercice pure, à l'image du modèle du secteur privé. On peut, à ce propos, identifier différents modèles de comptabilité d'exercice en fonction du niveau de reconnaissance des éléments d'actifs et de passifs et des modalités de comptabilisation¹⁷⁸. Il peut s'agir, en premier lieu, d'un système de comptabilité de caisse modifiée. Ici, ce sont les éléments monétaires, les investissements réalisés et les emprunts souscrits ou remboursés au cours de l'année qui permettent de reconnaître les actifs et les passifs. Il peut s'agir, en deuxième lieu, d'un système de comptabilité d'exercice modifiée au-delà des actifs et passifs monétaires, étant donné l'existence d'un suivi des postes de créances et dettes dans cette comptabilité. Au-delà de ces deux premières variantes, qui « se focalisent essentiellement sur les éléments financiers »¹⁷⁹, il peut aussi s'agir, en troisième lieu, d'un système de comptabilité d'exercice dans le secteur public dans lequel « la plupart des actifs physiques sont comptabilisés mais seuls quelques actifs

¹⁷⁵ L. Saïdj, « Finances publiques-Finances privées : Eléments d'introduction », *RFFP*, n° 120, 2012, p. 5 et s.

¹⁷⁶ J. Magnet, *Éléments de comptabilité publique*, op. cit., p. 22.

¹⁷⁷ Sur cette problématique en France, voir F. Marty, S. Trosa et A. Voisin, « Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales », *RISA*, 2006/2, vol 72,

pp. 213-232. Pour une spécificité sur un État africain, voir N. Médé, « L'établissement d'une comptabilité patrimoniale de l'État au Bénin : avancées et contraintes », *RFFP*, n° 98, 2007, p. 109.

¹⁷⁸ Cf. E. Lande et S. Rocher, « Apports et difficultés de l'introduction de la comptabilité d'exercice dans le secteur public », *La Revue du Trésor*, n° 12 - décembre 2008, p. 921.

¹⁷⁹ *Ibid.*

incorporels et quelques provisions sont enregistrés »¹⁸⁰.

Quand bien même un État adopterait une comptabilité une comptabilité patrimoniale, deux autres types de comptabilités cohabitent avec celle-ci. Il s'agit de la comptabilité budgétaire, qui est une comptabilité des encaissements et des décaissements, et de la comptabilité d'analyse des coûts. C'est la comptabilité budgétaire qui retiendra notre attention, puisqu'elle constitue la particularité du système comptable applicable aux organismes publics, plus particulièrement à l'État.

La comptabilité budgétaire demeure « largement déconnectée de la comptabilité générale »¹⁸¹ aussi bien en ce qui concerne la nomenclature que les méthodes de comptabilisation.

S'agissant de la nomenclature budgétaire, elle se démarque de celle applicable au secteur privé, puisqu'il s'agit de présenter de manière politique et simplifiée les grandes catégories d'opérations permettant au Parlement d'ouvrir, par ministère, les crédits¹⁸², dont l'unité de spécialisation demeure le programme.

S'agissant des méthodes de comptabilisation, elles diffèrent de celles de la comptabilité générale puisque le principe appliqué est celui d'une comptabilité de caisse. Ainsi, le fait générateur de rattachement à l'exercice budgétaire pour les recettes et les dépenses est déterminé suivant le système de gestion.

On le voit, la mise en place d'une comptabilité d'exercice ne saurait pour autant s'assimiler à une mise à l'écart de la comptabilité budgétaire. La complémentarité entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale paraît indéniable¹⁸³. La première met à la disposition du Parlement une information en temps réel. Elle se traduit par

une comptabilisation au jour le jour et laisse peu de place à des manipulations de la part du comptable public¹⁸⁴. Sa suppression « pourrait se traduire par un affaiblissement du contrôle du Parlement »¹⁸⁵. Ce qui serait contreproductif, étant donné que le renforcement des pouvoirs du Parlement constitue l'un des enjeux de la réforme du cadre juridique régissant les finances publiques en Afrique. La seconde est un outil décisif dans la comptabilisation des engagements pluriannuels de l'État car ces engagements peuvent résulter des contrats de partenariat public-privé ou d'endettement public. Elle permet aussi de mieux saisir les risques et garanties accordées par l'État, tout en étant l'un des nécessaires déterminants d'une comptabilité d'analyse des coûts. De la sorte, les comptes publics favoriseront, selon les termes du Marquis d'Audiffret, « l'ordre et la lumière » sur l'activité de l'État¹⁸⁶.

Dans un tel décor, on ne saurait être surpris que quelques règles comptables soient l'exclusivité des organismes publics.

b) L'existence de certaines règles comptables spécifiques aux organismes publics

Si la comptabilité générale, qui va s'appliquer aux États, intègre les principes de base applicables à la comptabilité OHADA, pour les entreprises, on ne doit pas perdre de vue que la comptabilité publique qui se projette conserve ses spécificités intrinsèques inhérentes à la spécificité de l'action des organismes publics.

Le droit de la comptabilité publique consacre une règle qui n'existe pas en comptabilité privée OHADA : la règle de la séparation entre l'ordonnateur et le comptable public¹⁸⁷. Cette règle fondamentale est considérée comme la « clé de voute de la comptabilité publique »¹⁸⁸ ou « pierre

¹⁸⁰ *Ibid.*

¹⁸¹ J.-L. Albert, *Finances publiques*, 10^e édition, Dalloz, 2017, p. 576.

¹⁸² *Ibid.*

¹⁸³ Voir F. Mordacq, « Les interrelations entre comptabilité générale et comptabilité budgétaire », *Gestion et Finances Publiques*, n° 6, juin 2010, pp. 415-419.

¹⁸⁴ En ce sens, v. not. F. Marty, « De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés », in C. Bessy, T. Delpuch et J. Pelisse, (eds.), *Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes*, *ibid.*

¹⁸⁵ F. Marty, *op. cit.*

¹⁸⁶ Ch.-L.-G. Audiffret, *Système financier de la France*, tome 5, Paris, Librairie administrative de Paul Dupont, Librairie de Gaullaumin et C^o éditeurs, 1864, p. 11 et 12.

¹⁸⁷ Voir E. Boehler, *Des rôles respectifs des ordonnateurs et des comptables à l'occasion des procédures de réalisation des recettes et des dépenses publiques*, Thèse, Paris, 1981 ; L. Saïdj, « Réflexion sur le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables », *RFFP*, n° 41, 1993, p. 67.

¹⁸⁸ G. Montagnier, *Principes de comptabilité publique*, Paris, Dalloz, 2^e édition, 1981, p. 15.

angulaire » du droit public financier¹⁸⁹. Certes, une partie de la doctrine l'a présentée comme étant une source de rigidité comptable, un frein au développement économique et qu'elle devrait par conséquent être assouplie¹⁹⁰. Mais elle permet aux organismes publics d'éviter certains scandales financiers qui ont été constatés dans le secteur privé (cas de l'affaire *Enron*)¹⁹¹. Ces différents scandales ont permis de mesurer les limites des normes comptables applicables au secteur privé, puisque, pour la plupart, ces affaires ont été occasionnées par une subordination financière des cabinets comptables et d'audits aux entreprises.

Il en va différemment pour la comptabilité publique où les fonctions d'ordonnateur¹⁹² et de comptable¹⁹³ sont incompatibles et séparées. Contrairement aux comptables d'entreprises privées appliquant le droit de la comptabilité de l'OHADA, le rôle des comptables publics va au-delà d'une simple vérification des chiffres et à l'établissement des comptes. Ils vérifient également la régularité budgétaire des dépenses décidées par les ordonnateurs et procèdent à leur paiement en engageant leur responsabilité personnelle et pécuniaire¹⁹⁴. C'est donc fort logiquement qu'ils peuvent rejeter, hors des pressions politiques ou administratives, une dépense qu'ils jugent irrégulière au vu des documents qui leur sont présentés. Au mieux, le comptable public n'est pas seulement le garant de la régularité financière publique, il s'inscrit plus largement dans une logique de régulation.

Le professeur Gabriel Montagnier met bien en lumière la spécificité du comptable public par rapport au comptable privé : « il existe une différence fondamentale entre le comptable, le caissier d'une entreprise privée d'une part et le comptable public d'autre part. Alors que les premiers sont des subordonnés des dirigeants de l'entreprise, dont ils ne sauraient prétendre

vérifier préalablement que la régularité des décisions au regard des textes ou des statuts de la société en cause avant de les exécuter, le comptable public a l'obligation de vérifier préalablement que la procédure de mise en paiement de la dépense par l'ordonnateur a été régulière, et s'il relève une irrégularité il devra suspendre le paiement »¹⁹⁵. De la sorte, le principe de la séparation apparaît comme un « palliatif de l'irresponsabilité pratique des ordonnateurs pour les faits de leur fonction »¹⁹⁶.

Par ailleurs, la rigueur des mécanismes qui sont au cœur de l'exécution des opérations financières publiques permet, en principe, d'éviter certaines manipulations des comptes fréquentes dans certaines entreprises commerciales (cas des surévaluations d'actifs). Or, en comptabilité publique, le bien s'inscrit à l'actif pour son coût historique, c'est-à-dire le coût d'acquisition ou de réalisation, avec les adjonctions qui y ont été apportées.

Enfin, on peut aussi noter comme spécificité que l'État, à la différence des sociétés commerciales régies par le droit de l'OHADA, ne dispose pas d'un capital.

Au regard de ce qui procède, on est enclin à affirmer, à la suite du professeur Jean-Luc Albert que « la comptabilité publique diffère (...) de la comptabilité privée, dont l'objectif est principalement technique (décrire fidèlement) et qui ignore, en conséquence, l'important droit comptable qui, au contraire, caractérise la comptabilité publique »¹⁹⁷.

Pour autant, certaines spécificités du droit de la comptabilité publique semblent être remises en cause par le droit de l'OHADA ; mettant ainsi en contradiction ce droit et celui de la comptabilité publique dans les espaces UEMOA et CEMAC.

189 Cf. M. Lascombe, « Le constat : pourquoi de colloque et pourquoi ce colloque aujourd'hui ? », in *Finances publiques et responsabilité : l'autre réforme*, RFFP, n° 92, 2005, p. 147.

190 En ce sens, voir L. Saïdj, *ibid.*

191 Sur cette affaire, voir not. A.-S. Chassany, J.-P. Lacour, *Enron, la faillite qui ébranla l'Amérique*, Editeur Nicolas Philippe, coll. « Document », 2003, 279 p.

192 Voir S. Thebault, *L'ordonnateur en droit public financier*, Paris, LGDJ, coll. « Bibliothèque des finances publiques et fiscalité », tome 47, 2007, 408 p.

193 Voir F. Akhoune, *Le statut du comptable en droit public financier*, Paris, LGDJ,

coll. « Bibliothèque des finances publiques et fiscalité », tome 49, 2008, 467 p.

194 P. Benoit, *La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics*, Thèse pour le doctorat en droit, Université de Strasbourg, 1967, 295 p. ; A. Dioukhane, « La responsabilité des comptables publics devant le juge des comptes », *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2007, pp. 797-803 ; S. Damarey, « L'évolution du régime de responsabilité des comptables publics », *Gestion & Finances publiques*, n° 7, juillet 2013, pp. 38-44.

195 G. Montagnier, *op. cit.*, p. 71.

196 *Ibid.*

197 J.-L. Albert, *Finances publiques*, Paris, Dalloz, 10^e édition, 2017, p. 57, § 86.

B) La contradiction entre le droit de l'OHADA et le droit de la comptabilité publique dans les espaces UEMOA et CEMAC

Cette contradiction est une conséquence logique de la « concurrence » des ordres juridiques en Afrique¹⁹⁸. La notion d'ordre juridique est, ici, entendue, selon la définition qu'en donne Guy Isaac, comme « un ensemble organisé et structuré de normes juridiques possédant ses propres sources, doté d'organes et de procédures aptes à les émettre, à les interpréter ainsi qu'à en faire constater et sanctionner, le cas échéant, les violations »¹⁹⁹. Quand à la notion de « concurrence », comme l'affirme le professeur Jean Du Bois de Gaudusson, « bien qu'ayant une coloration péjorative, et une fois de plus, dévalorisante, pour l'Afrique, ce concept [de concurrence] se justifie par les conflits de normes, les chevauchements de compétence ou encore les rivalités entre les juridictions au sein des groupements d'intégration régionale en Afrique »²⁰⁰.

Si la contradiction entre le droit de l'OHADA et le droit de la comptabilité publique dans les espaces UEMOA et CEMAC s'inscrit dans la cadre de la concurrence des droits communautaires (2), cette concurrence trouve une parfaite illustration à travers l'examen de la question de la compensation entre les dettes et les créances des personnes publiques (1).

1. Une contradiction illustrée par l'interdiction et la consécration de la compensation entre les dettes et les créances des personnes publiques

Aux termes de l'ancien article 1289 du Code civil français, « lorsque deux personnes se

trouvent débitrices l'une envers l'autre, il s'opère entre elles une compensation qui éteint les deux dettes »²⁰¹. C'est donc un « mode d'extinction des obligations réciproques entre deux personnes qui cumulent chacune à la fois les qualités de créancier et de débiteur de l'autre »²⁰². Désormais régie par les articles 1347 et suivants du code civil, « la compensation n'a lieu qu'entre deux obligations fongibles, certaines, liquides et exigibles »²⁰³. Le même article précise que « sont fongibles les obligations de somme d'argent, même en différentes devises, pourvu qu'elles soient convertibles, ou celles qui ont pour objet une quantité de choses de même genre ».

Si la compensation semble être donc clairement admise en droit civil, le droit de la comptabilité publique dans les espaces UEMOA et CEMAC, droit exorbitant du droit commun, interdit, en principe, toute compensation entre les dettes et les créances des personnes publiques, notamment celles de l'État (a). En revanche, le droit OHADA, qui tend à révolutionner le cadre juridique des affaires en Afrique, a dérogé au principe en écartant la règle de la non-compensation entre les dettes et les créances des personnes publiques (b).

- a) L'interdiction de la compensation entre les dettes et les créances des personnes publiques par le droit de la comptabilité publique

Selon les principes du droit de la comptabilité publique, le débiteur d'une collectivité publique ne peut pas compenser sa dette avec les créances qu'il détient sur cette même collectivité.

Afin de mieux comprendre les fondements de cette règle, il convient d'abord de rappeler

¹⁹⁸ Sur l'existence d'une pluralité des ordres juridiques en Afrique, voir M. Fau-Nougaret (dir.), *La concurrence des organisations régionales en Afrique*, Paris, L'Harmattan, 2012 ; S. F. SOBZE, « Existe-t-il un ordre juridique africain ? », *Revue de droit international et de droit comparé*, 2017, n° 2, pp. 221-262.

¹⁹⁹ G. Isaac, *Droit communautaire général*, 4^e édition, Paris/Milan/Barcelone, Masson, 1989, p. 27.

²⁰⁰ J. Du Bois De Gaudusson, « Propos introductifs », in M. Fau-Nougaret (dir.), *op. cit.*

²⁰¹ Cette formulation de l'ancien art. 1289 du Code civil a été modifiée à la suite de la réforme du droit des obligations entrée en vigueur le

1^{er} octobre 2016 (ordonnance n° 2016-131 du 16 février portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations). Ainsi, la compensation est désormais régie par les articles 1347 à 1348-2 du Code civil. Elle est nouvellement conçue : celle dite légale qui était conçue comme un cas d'extinction de plein droit des obligations réciproques (art. 1290 anc.) est remplacée par la compensation par acte unilatéral du créancier (art. 1347, al. 2^e).

²⁰² P. Amselek, « La compensation entre les dettes et les créances des personnes publiques », *RDP* 1988, p. 1485.

²⁰³ Art. 1347 du Code civil français.

l'état de la réglementation consacrée par la directive n° 07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA et la directive n° 2/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative au règlement général de la comptabilité publique dans l'espace CEMAC.

Le premier texte dispose, en son article 41 que « Les débiteurs de l'État ne peuvent pas se prévaloir de leurs créances vis-à-vis de l'État 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 ». Le second texte, en son article 46, dispose lui aussi que « Les redevables de l'État ne peuvent opposer la compensation légale dans le cas où ils se trouvent dans le même temps créanciers de l'État.

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

Dans les deux textes, comme c'est le cas en France²⁰⁴, la compensation n'est admise qu'en faveur de l'État. Il est vrai que le texte de la CEMAC est plus explicite sur ce point, puisqu'il précise que la compensation ne doit

être opérée par le comptable qu'« au profit de l'État ». S'agissant du texte de l'UEMOA, même si l'alinéa 2 ne précise pas clairement que la compensation opérée par le comptable « entre les dettes et les créances sur sa caisse », « préalablement à tout paiement », doit l'être au profit de l'État, par déduction, tout laisse penser qu'il en est ainsi ; puisque le principe même de l'interdiction d'une compensation au profit de ceux qui ont la double qualité de débiteur et de créancier de l'État est posé à l'alinéa 1^{er}. Ainsi, « quand une personne publique est, à la fois, débitrice et créancière d'une personne privée, la dette de cette dernière ne pourra pas, en principe, s'éteindre par l'effet d'une simple soustraction, même si les dettes et créances réciproques sont liquides et exigibles, ainsi que de même nature juridique »²⁰⁵.

Trois raisons, au moins, justifient cette interdiction de compenser les dettes par les créances pour les redevables de l'État.

La première raison c'est l'*insaisissabilité* des créances des personnes publiques²⁰⁶. Ce principe est consacré en droit positif français²⁰⁷ et dans les pays d'Afrique²⁰⁸. Par conséquent, les dettes des personnes publiques ne peuvent pas provoquer l'exercice à leur encontre des procédures des voies d'exécution²⁰⁹. Il semble que cette règle

204 Selon la Haute Juridiction administrative française, en application du principe d'insaisissabilité des deniers publics, les personnes privées ne peuvent imposer aux personnes publiques l'application de la compensation, sauf à ce qu'elle soit appliquée par le juge si elle est expressément demandée (CE, 14 mars 1982, *Société auxiliaire d'études et de travaux*). Voir aussi Cour de cassation, 1^{re} chambre civile, 10 décembre 2014, *SCI Clémentine c/ Commune de Ronchin*, Bull. 214, I, n° 207).

205 R. Chapus, *Droit administratif général*, Tome 1, Paris, Montchrestien, coll. « Domat droit public », 15^e édition, 2001, p. 169, n° 199.

206 V. par ex. : P. Amssek, « La compensation entre les dettes et les créances des personnes publiques », *RDP*, 1988, pp. 1485-1553 ; P. Lalumière, *Finances publiques*, Paris, Armand Colin, coll. « U », 9^e édition, 1989, p. 339.

207 Art. L 2311-1 du code général de la propriété des personnes publiques. Voir aussi P. Amssek, « Les établissements publics sans comptable public et le principe de l'insaisissabilité des biens des personnes publiques », *La Semaine Juridique*, 1986. I. 3236.

208 Art. 30 al. 1^{er} de l'AUPSRVE.

209 En application de ce dispositif, il a été jugé qu'un établissement public investi d'une mission de service public jouit de l'immunité d'exécution (TPI Douala, ord. réf. n° 339, 13 novembre 1998, *ONPC*

c./ SFIC, Revue camerounaise de l'arbitrage, n° 18, juillet-septembre 2002, p. 14, Ohadata J-02-179 ; TPI Dschang, Cameroun, ord. réf. n° 12/ORD, 11 septembre 2000, *université de Dschang c/ Tonyé Dieudonné, Revue camerounaise de l'arbitrage*, n° 18, juillet-septembre 2002, p. 13, Ohadata J-02-178 ; TR Niamey, ord. réf. n° 164, 7 août 2001, *CMB c./ I. B. A.*, Ohadata J-02-37). Cette solution a même été appliquée à un établissement dont l'État détient 94 % du capital social (TPI Bafoussam, ord. réf. n° 37, 28 janvier 2004, *SNEC SA c/ D. J. SGBC SA Bafoussam, BICEC SA Bafoussam*, Ohadata J-05-01). En sens contraire, à propos d'un établissement public à caractère industriel et commercial, TC Brazzaville, 12 déc. 2001, *ONPT c/ Ets AIR-MER congolaise*. On le sait, la Cour commune de justice et d'arbitrage de la zone OHADA élargit le champ d'application de l'immunité d'exécution à l'ensemble des personnes publiques (CCJA, 1^{re} ch., n° 043/2005 du 07 juillet 2005, *Aziablévi Yovo et autres c/ Société Togo Telecom*, Juriscope.org. 2006, *Recueil de jurisprudence de la CCJA*, n° 6, juillet-décembre 2005, p. 25 à 29). Fidèle à sa jurisprudence, la CCJA a même jugé que l'immunité d'exécution devait être reconnue à l'entreprise publique constituée sous forme de société commerciale même si la législation nationale la soumettait au droit privé (CCJA, 3^e Ch., n°24/2014, 13 mars 2014, à propos du Port autonome de Lomé). Cependant, dans un arrêt du 26 avril 2018, la CCJA

exorbitante ait été justifiée par le fait que les biens des personnes publiques étant au service de l'intérêt général, les droits de chaque particulier doivent alors s'effacer devant l'intérêt de tous.

La deuxième raison évoquée serait d'ordre pratique : étant donné que la compensation « s'analyse comme une forme particulièrement expéditive de saisie, par la partie qui l'invoque, de la créance que l'autre partie détient sur elle (...) »²¹⁰, c'est-à-dire « un procédé de paiement forcé »²¹¹, et que la mise en œuvre des voies d'exécution exige parfois le recours à la force publique, il serait paradoxal, voire impraticable, que l'administration permette à ses créanciers de réclamer l'usage de la force publique qu'elle commande contre elle-même²¹².

La troisième raison est la règle de la non-contraction des recettes et des dépenses publiques. En effet, selon cette règle, une des composantes du principe de l'universalité budgétaire, à côté de la règle de la non-affectation entre recettes et dépenses, consacrée aussi bien par la directive UEMOA²¹³ que la directive CEMAC²¹⁴, les montants des crédits inscrits dans le budget ne doivent pas être le fruit d'une contraction entre recettes et dépenses. Cette règle dite également du « produit brut » ou de la « non-compensation » impose donc que soit inscrit, dans le budget de l'État, le montant exact et total des encaissements (en recettes) et des décaissements (en dépenses), y compris les sommes qui auraient été dépensées pour encaisser les dépenses.

Or, compenser les dettes et les créances de l'État constitue, ni plus, ni moins, une

compensation entre les recettes et les dépenses. En effet, les recettes sont, ici, incarnées par la créance de l'État résultant, par exemple, d'un impôt dont doit s'acquitter un contribuable. La dépense, quant à elle, se traduit par la dette de l'État vis-à-vis de ce contribuable. En d'autres termes, si l'on s'en tient à la règle de non-contraction, l'opération de recouvrement d'une créance, c'est-à-dire d'une recette, et celle de paiement d'une dépense, sont deux opérations distinctes, que l'on ne saurait imbriquer.

Ainsi donc, reprenant une formule de Thiers, Edouard Laferrière relevait en son temps que « l'État doit toujours être réputé solvable et honnête homme »²¹⁵. Cette thèse dite de la *solvabilité de l'État* et de ses démembrements interdit que l'État paie ses dettes par une procédure forcée que constitue la compensation, indépendamment même de l'intervention d'un juge : les organismes publics, dépositaires de la puissance publique, ne peuvent que mériter la confiance des citoyens qui sont les mandants de leurs responsables. Ils sont en mesure de faire face à des charges nouvelles en augmentant le taux des impositions ou on en créant de nouvelles²¹⁶. Par ailleurs, les entités publiques autres que l'État (collectivités locales et établissements publics) bénéficient d'un dispositif exorbitant leur permettant d'éviter de se trouver dans l'incapacité de payer leurs dettes, à travers, notamment des interventions ou contributions de l'État²¹⁷.

On doit ajouter que même lorsque l'administration se trouve dans des relations contractuelles, « le droit administratif refuse absolument au cocontractant le droit d'opposer (comme c'est au contraire possible dans les

reconnaît qu'une société d'économie mixte soumise au régime des sociétés privées ne peut bénéficier de l'immunité d'exécution (CCJA, 3^e Ch., n°103/2018, 26 avril 2018, *Société des Grands Hôtels du Congo S.A.*).

²¹⁰ P. Amselek, « La compensation entre les dettes et les créances des personnes publiques », *op. cit.*, p. 1515 à 1516. Dans des conclusions datant de 1895, le commissaire du Gouvernement Wurtz assimilait déjà la compensation à « une espèce de saisie » (conclusions sur Conseil d'État, 5 avril 1895, *Bureau, Dalloz périodique*, 1896.3.75).

²¹¹ R. Chapus, *ibidem*. Pour le professeur Paul Amselek, « la compensation correspond (...) à un procédé de paiement forcé particulièrement radical ». Cf. P. Amselek, *op. cit.*, p. 1486.

²¹² P. Lalumière, *Finances publiques, ibidem.* ; M. Duverger, *Finances publiques*, Paris, PUF, coll. « Thémis Science politique », 11^e édition, 1988, p. 388.

²¹³ Cf. art. 37 de la directive n° 07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA.

²¹⁴ Cf. art. 46 de la directive n° 2/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative au règlement général de la comptabilité publique.

²¹⁵ E. Laferrière, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, Paris, Berger-Levrault C^{ie}, 2^e éd., 1896, t. 1, p. 347.

²¹⁶ En ce sens, voir A. Delion, « L'insolvabilité des entités publiques autres que l'État », *RIDC*, vol. 54, n° 2, avril-juin 2002, pp. 603-612 (p. 603).

²¹⁷ Il s'agit des dotations globales de fonctionnement, des dotations globales de décentralisation, des dotations globales d'équipement, etc.

relations privées) l'exception d'inexécution (« *exceptio non adimpleti contractus* »)²¹⁸, c'est-à-dire riposter par un comportement adéquat (en suspens, par exemple, l'exécution de tout ou partie du contrat) à un manquement de la personne publique à ses obligations, sous peine d'encourir des sanctions et d'engager sa responsabilité. Il ne peut que saisir le juge administratif de ses réclamations.

En revanche, la compensation est une obligation au profit de l'État. Avant de payer une dépense, le comptable public doit s'assurer que le créancier de l'État n'est pas aussi un débiteur. C'est cette logique jugée discriminatoire envers les créanciers de l'État qui est contredit par le droit de l'OHADA.

b) La consécration de la compensation entre les dettes et les créances des personnes publiques par le droit de l'OHADA

L'Acte uniforme sur les procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution (AUPSRVE) adopté à Libreville (Gabon) le 10 avril 1998 comporte une disposition qui contredit le droit communautaire de la comptabilité publique.

En effet, aux termes de l'article 30 alinéa 2 de l'AUPSRVE « les dettes certaines, liquides et exigibles des personnes morales de droit public ou des entreprises publiques, quelles qu'en soient la forme et la mission, donnent lieu à compensation avec les dettes également certaines, liquides et exigibles dont quiconque sera tenu envers elles ». Pour amortir le choc, l'alinéa 1^{er} du même article rappelle le principe de l'interdiction des voies d'exécution à l'encontre des personnes qui bénéficient d'une

immunité d'exécution, c'est-à-dire l'État et ses démembrements²¹⁹.

Une lecture attentive de ces deux alinéas permet de s'interroger sur leur cohérence. En effet, appliquées au droit de la comptabilité publique, ces deux dispositions semblent se contredire.

Certes, s'agissant des entreprises publiques²²⁰, étant donné qu'elles restent profondément mêlées à la vie commerciale et industrielle au même titre qu'une entreprise privée, il paraît discutable qu'une personnalité de droit public leur soit attribuée avec les privilèges de droit public qui en découlent²²¹. La compensation entre leurs dettes et leurs créances avec celles dont quiconque sera tenu envers elles semble être une bonne chose. On pourrait même recommander l'atténuation de l'insaisissabilité de leurs biens²²², étant donné que « ce privilège s'accommode mal avec les impératifs particuliers des entreprises publiques qui sont, quel que soit leur statut, des exigences de gestion commerciale »²²³.

Cependant, doit-on pour autant généraliser la compensation, sous prétexte de l'attractivité économique de l'Afrique, à l'ensemble des personnes morales de droit public ? C'est bien le choix du droit de l'OHADA. En ce sens, le juge sénégalais du contentieux de pleine juridiction a débouté l'administration de ses prétentions dans l'affaire *Holding KEBE*, en ordonnant la compensation d'une dette de l'État et celle d'une société au titre de paiement d'impôt²²⁴.

Une application effective de la solution retenue par le droit de l'OHADA aura des répercussions sur certains principes classiques du droit des finances publiques : « [...] à peu près toutes les règles et procédures de la

218 R. Chapus, *Droit administratif général*, Tome 1, *op. cit.*, n° 1379-2°, p. 1207. Pour une illustration jurisprudentielle, v., par ex., CE, 7 janvier 1976, *Ville d'Amiens*, AJ 1976, p. 632 ; CE, 3 novembre 1982, *FORMA*, RDP 1983, p. 1424.

219 Sur l'interdiction de l'exécution forcée contre les personnes morales de droit public dans l'espace OHADA, voir G. Kenfack Douajni, « L'exécution forcée contre les personnes morales de droit public dans l'espace OHADA », *Revue camerounaise de l'arbitrage*, n° 18, juillet-août-septembre 2002, p. 3, Ohada D-08-48 ; P. Le Boulanger, « Immunité d'exécution des personnes morales de droit public », *Revue camerounaise de l'arbitrage*, n° spécial, février 2010, pp. 127-135 ; A. U. Ibono, « L'immunité d'exécution des personnes morales de droit public à l'épreuve de la pratique en droit OHADA », *Revue de l'Ersuma*, n° 3, septembre 2013, pp. 80-94.

220 E. M. Kamta Fendop, *Droit OHADA et entreprises publiques*, Thèse, Université de Yaoundé II, 2014.

221 En ce sens, voir B. Boumakani, « Les entreprises publiques à l'épreuve du droit OHADA », *op. cit.*, p. 28.

222 En ce sens, voir F. M. Sawadogo, « La question de la saisissabilité ou de l'insaisissabilité des biens des entreprises publiques en droit OHADA », *Revue Penant*, n° 860, juillet-septembre 2007, p. 305 et s.

223 B. Boumakani, « Le principe de l'insaisissabilité des biens des entreprises publiques dans l'espace OHADA », in *Itinéraires du droit et terres des hommes. Mélanges en l'honneur de Jean-Marie BRETON*, Editions mare et martin, 2017, pp. 107-124 (p. 117).

224 Tribunal Régional Hors Classe de Dakar, ordonnance de référé du 29 juillet 2009, *Société Holding KEBE SA c/DGID*, inédit.

comptabilité publique en matière de dépense publique seraient éludées : une dépense publique serait ainsi payée sans l'intervention normale de l'ordonnateur et du comptable compétents et sans les divers contrôles prévus par le droit de la comptabilité publique ; en particulier, se trouverait mis en échec le pouvoir discrétionnaire traditionnellement reconnu aux ordonnateurs, sauf disposition spéciale, d'apprécier le moment opportun pour mettre en paiement les diverses dépenses des organismes publics, de façon à ne pas mettre en péril la situation financière de ces organismes »²²⁵.

En droit commun, la compensation ne peut jouer que lorsque la créance est insaisissable ; si la créance n'est saisissable que pour partie, la compensation devra alors se limiter à cette fraction saisissable. Or, le droit OHADA reconnaît l'insaisissabilité des créances des personnes publiques. Ce faisant, en toute logique, le droit OHADA devrait en tirer les conséquences, en affirmant l'absence de compensation obligatoire entre les dettes et les créances des organismes publics. Le droit OHADA veut d'une chose et de son contraire : l'insaisissabilité des créances des personnes publiques d'un côté, la compensation légale, donc obligatoire, de ces créances avec les dettes de l'autre. Il s'agit là d'un non-choix. C'est dire que le droit de l'OHADA apporte plus d'incertitudes juridiques que de solutions à la « situation de l'État dans les procédures civiles d'exécution »²²⁶.

On doit reconnaître que les États africains se doivent d'honorer leurs engagements vis-à-vis des créanciers privés (les retards de paiement pouvant être extrêmement préjudiciables à ces derniers) ; ils ne peuvent rester insensibles à certaines évolutions en cours qui vont « dans le sens du renforcement de l'État de droit, du respect des obligations pesant sur les personnes publiques et, finalement, de la promotion des investissements et des entreprises que promeuvent les communautés »²²⁷. Cependant, pour tenir compte des spécificités

de l'action administrative et des règles régissant le droit des finances publiques, la compensation entre les dettes et les créances de l'État ne saurait s'ériger en principe ; elle peut être une exception à la règle, en prenant en compte la sensibilité de certaines créances.

Ainsi, il pourrait être envisagé de mettre en place un cadre juridique visant à faciliter le paiement des créanciers des personnes publiques sans recourir systématiquement à la compensation. À ce propos, certains pays ont, par exemple, prévu des mécanismes visant à faire respecter les décisions de justice passées en force de chose jugée lorsqu'une personne publique a été condamnée à payer une somme d'argent. Au Tchad, selon une loi organique de 1998, « lorsque l'Administration est condamnée au paiement d'une somme déterminée, elle est tenue de procéder à son mandatement dans les quatre (4) mois qui suivent la date où l'arrêt est devenu définitif. Dans le cas contraire, le comptable concerné, au vu de la grosse de l'arrêt, en assure l'exécution d'office »²²⁸. La même loi tchadienne ajoute qu'« en cas de refus de l'Administration d'exécuter un arrêt de la Chambre administrative dans un délai de six (6) mois révolus, le Président de la Chambre en informe par écrit le Président de la Cour Suprême qui saisit le Procureur Général lequel adresse un rapport au Ministre intéressé avec ampliation au Président de la République »²²⁹. Un mécanisme similaire est prévu en France à travers la loi du 16 juillet 1980.

2. Une contradiction qui s'inscrit dans la logique de concurrence des droits communautaires

La contradiction entre le droit de l'OHADA et les droits communautaires de l'UEMOA et la CEMAC sur la question de la compensation des dettes publiques est une conséquence logique du foisonnement des ordres juridiques partiels en Afrique. Ce foisonnement constitue un terreau

²²⁵ P. Amserek, « La compensation entre les dettes et les créances des personnes publiques », *RDP* 1988, pp. 1520-1521. Pour un avis contraire, voir P. Castéra, « Le principe de non-compensation des créances publiques », *RDP*, n° 6, 2017, pp. 1645-1676 (où l'auteur souhaite un abandon du principe de la non-compensation des créances publiques au profit d'un principe de compensation, afin de restaurer l'équité).

²²⁶ Cf. Y. Bodian, *La situation de l'État dans les procédures civiles d'exécution*, Thèse, Université Cheikh Anta Diop de Dakar, 2012.

²²⁷ F. M. Sawadogo, « Les conflits entre normes communautaires : aspects positifs et prospectifs », in M. Fau-Nougaret (dir.), *La concurrence des organisations régionales en Afrique*, Paris, L'Harmattan, 2012, pp. 283-314 (p. 293).

²²⁸ Art. 102 de la loi organique n° 006/PR/98 du 7 août 1998 portant organisation et fonctionnement de la Cour suprême.

²²⁹ Art. 103.

fertile de concurrence entre organisations internationales africaines²³⁰.

Cette concurrence devient nocive pour les usagers des droits communautaires lorsqu'elle se matérialise sous forme d'une rencontre de normes divergentes, créant inévitablement un conflit entre normes communautaires (a) difficilement soluble (b).

a) Un conflit inévitable entre normes communautaires

À bien y réfléchir, étant donné la confluence des objectifs économiques de l'OHADA, de l'UEMOA et de la CEMAC, la rencontre des normes était inévitable.

En effet, dans son préambule, le traité OHADA indique que son but est la constitution d'un pôle de développement économique en Afrique, la réalisation progressive de l'intégration économique africaine et l'encouragement de l'investissement²³¹. Quant à l'UEMOA, elle vise l'instauration d'un marché commun et le développement économique axé sur le strict respect de la liberté de circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux, sans oublier la coordination des politiques nationales et l'harmonisation des législations des États membres. Dans ce même registre, l'article 1^{er} de la Convention régissant l'Union Économique de l'Afrique Centrale (UEAC), une des composantes de la CEMAC, dispose que la création de l'Union vise à « établir en commun les conditions d'un développement économique et social harmonieux dans le cadre d'un marché ouvert et d'un environnement juridique approprié ». L'article 2 de la même Convention ajoute que l'un des objectifs de l'Union est « d'assurer la convergence vers des performances soutenables par la coordination des politiques économiques et la mise en cohérence des politiques budgétaires nationales avec la politique monétaire commune ».

À cette convergence des objectifs, on peut ajouter l'identité des domaines d'action. En effet, le droit de l'OHADA semble de plus en plus couvrir l'ensemble des activités économiques, élargissant ainsi le champ matériel de l'intégration, pour inclure des domaines qui naguère étaient l'apanage de

l'UEMOA et la CEMAC. Ce faisant, l'OHADA donne raison au professeur Yves Guyon qui signalait dès 1976 l'émancipation du droit des affaires en le qualifiant de droit économique²³². Il n'est donc pas exclu que dans l'avenir, l'OHADA focalise son attention sur tout le droit public des affaires, pour devenir un droit faisant fi de la *summa divisio* entre le droit public et le droit privé. Or, dans la philosophie initiale, l'OHADA était censée harmoniser les matières relevant du droit privé, alors que celles relevant du droit public restaient l'apanage de l'UEMOA et la CEMAC.

b) Une divergence des normes communautaires difficilement soluble

La concurrence des droits communautaires OHADA et CEMAC est difficilement soluble. On peut toutefois dégager quelques idées directrices reposant sur au moins quatre critères, en vue d'un règlement du conflit entre les normes de différents ordres juridiques communautaires.

Le premier critère, c'est le champ de compétence *ratione loci*, c'est-à-dire territoriale. On l'a déjà dit, l'OHADA rassemble tous les États membres de l'UEMOA et de la CEMAC et s'étend même aux États de l'Océan indien. Son champ de compétence *ratione loci* est donc plus large que celui de l'UEMOA et la CEMAC pris individuellement ou même réunis. En conséquence, l'OHADA peut s'analyser comme une organisation charnière à vocation continentale, alors que les deux autres sont des organisations sous régionales. On pourrait donc, logiquement, penser que l'OHADA a une préséance politique devant l'UEMOA et la CEMAC.

Or, à y regarder de près, la hiérarchie ne peut franchir ce cap, au regard du fait qu'en droit, la supériorité d'étendue n'as jamais été un critère décisif pour justifier la primauté d'un ordre juridique communautaire sur un autre.

On pourrait également s'appuyer sur un deuxième critère : la force juridique des actes consacrant la question de la compensation ou non des dettes et des créances des personnes publiques pour établir une hiérarchie entre les ordres en présence. Dans le cadre de l'OHADA, cette consécration est le fait d'un Acte

²³⁰ Sur cette question, voir les différentes contributions réunies dans : M. Fau-Nougaret (dir.), *La concurrence des organisations régionales en Afrique*, Paris, L'Harmattan, 2012, 450 p.

²³¹ K. L. Johnson, « Philosophie économique et stratégie de développement de

l'OHADA », *Actes du séminaire sous-régional de sensibilisation au droit communautaire de la CEMAC*, Douala, décembre 2002, Ed. Giraf-AIF, 2003, p. 20.

²³² Y. Guyon, *Droit des affaires*, Cours polycopié, Paris, 1976, p. 3.

uniforme, qui a une triple identité de caractère : applicabilité immédiate, effet direct, primauté. Dans le cadre de l'UEMOA et de la CEMAC, cette consécration est le fait des directives communautaires transposées en droit interne. Certes, à la différence des Actes uniformes de l'OHADA, les directives ne sont pas d'applicabilité directe et immédiate ; elles sont contraignantes dans les résultats qu'elles déterminent, mais laissent théoriquement aux États le choix de la forme et les moyens pour atteindre ces résultats²³³. Toutefois, à bien y réfléchir, les directives de l'UEMOA et la CEMAC sur la comptabilité publique sont loin de correspondre à la définition qu'on leur donne. Leur caractère extrêmement détaillé laisse fort peu de liberté aux États pour atteindre le résultat qu'elles fixent²³⁴. Et même s'il en était le cas, une fois transposée en droit interne, la directive acquiert la même valeur que le règlement ou l'Acte uniforme de l'OHADA. Ils sont tous des instruments qui matérialisent la primauté du droit communautaire²³⁵ : le droit dérivé. Cette primauté apparaît, dans un ordre d'intégration, comme une exigence fondamentale car, sans elle, « l'ordre juridique communautaire risquerait de se décomposer en série d'ordres partiels, autonomes et divergents »²³⁶.

Un troisième critère de règlement du conflit pourrait être la prévalence du texte le plus récent : c'est la fameuse théorie des *posterior derogat priori*. Ce qui devrait favoriser les directives de la CEMAC et l'UEMOA, ces deux dernières ayant été adoptées respectivement en 2009 et 2011 avant d'être transposées dans les ordres internes des États membres, alors que l'Acte uniforme de l'OHADA sur les procédures simplifiées de

recouvrement et des voies d'exécution a été adopté à Libreville, au Gabon, le 10 avril 1998.

Enfin, un dernier critère, plus subtil, consisterait à se baser sur la spécialité de la question traitée. La question que l'on devrait se poser est alors celle de savoir si la thématique de la compensation des dettes et des créances des personnes morales de droit public est, par essence, une question relevant du droit de la comptabilité publique ou des voies d'exécution de droit commun. Or, tout porte à croire que, en tant que matière traitant du régime juridique des dettes de l'État, cette question devrait être traitée par le droit des finances publiques et plus particulièrement le droit de la comptabilité publique. Dès lors, les directives de l'UEMOA et la CEMAC devraient l'emporter sur l'Acte uniforme de l'OHADA ; étant donné que, contrairement à l'UEMOA et la CEMAC, le champ de compétence de l'OHADA ne concerne pas l'harmonisation des législations des États membres en matière de finances publiques.

En explorant un domaine qui ne relève pas de sa compétence, puisque constituant le point d'ancrage de plusieurs théories de la science des finances publiques, le juriste OHADA en fait peut-être un peu trop. Mais, le conflit entre les droits communautaires de l'UEMOA et de la CEMAC avec le droit de l'OHADA illustre bien la complexité de l'ordre juridique étatique. En effet, on assiste à une « multiplicité des foyers de droit, très diversement articulés les uns aux autres, ce qui tend à transformer l'ordre juridique en une construction baroque »²³⁷. Ce qui est encore plus frustrant c'est que la hiérarchie entre les normes juridiques de l'OHADA et celles de l'UEMOA et la CEMAC apparaît comme une « fausse idée claire »²³⁸.

²³³ Art. 41-3 du Traité révisé de la CEMAC du 25 juin 2008.

²³⁴ À l'instar de la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE), les juridictions communautaires de l'UEMOA et la CEMAC pourraient même être amené à admettre que les particuliers puissent se prévaloir directement de ces directives, étant données qu'elles sont « claires, précises et inconditionnelles ». En ce sens, voir C.J.C.E., 4 décembre 1974, *Van Duyn*, 41/74, p. 1337 ; C.J.C.E., 5 avril 1979, *Ratti*, 148/78, p. 1629 ; C.J.C.E., 19 janvier 1982, *Becker*, 8/81, p. 52.

²³⁵ On le sait, en droit communautaire européen, le principe de la primauté a été affirmé, pour la première fois (et avec force), par la CJCE dans son célèbre arrêt *Costa c/ENEL* du 15 juillet 1964 (Cf. *Rec.* 1964, p. 1141). Sur ce principe, voir not. F. Dehousse, « La primauté du droit

communautaire sur le droit des États membres », *RTDE*, 1965, p. 212 ; D. Carreau, « Droit communautaire et droits nationaux : concurrence ou primauté », *RTDE*, 1978, p. 381 ; B. De Witte, « Retour à Costa : la primauté du droit communautaire », *RTDE*, 1984, p. 425.

²³⁶ Dehousse cité par L. Cartou, *Communautés Européennes*, 10^e édition, Paris, Dalloz, 1991, p. 124.

²³⁷ J. Chevallier, « Vers un droit postmoderne ? », in G. Martin et J. Clam (éd.), *Les transformations de la régulation juridique*, LGDJ, coll. « Droit et société. Recherches et Travaux », 1998, p. 21.

²³⁸ P. Amselek, « Une fausse idée claire : la hiérarchie des normes juridiques », in *Renouveau du droit constitutionnel : Mélanges en l'honneur de Louis Favoreu*, Paris, Dalloz, 2007, pp. 983-1014.

CONCLUSION

Au terme de cette étude, quelques lignes directrices se dégagent. Face à la globalisation des problèmes financiers²³⁹, la réforme du droit de la comptabilité publique est devenue le dénominateur commun de la plupart des pays. La mise en œuvre d'une comptabilisation du patrimoine de l'État est une entreprise « complexe et coûteuse »²⁴⁰. Les États des espaces UEMOA et CEMAC ont peu d'expérience en la matière ; la démarche n'est pas donc sans comporter de risques. L'une des difficultés les plus évidentes sera sans doute celle liée à la lenteur de l'infléchissement des mentalités des agents. Dans de nombreux États de notre champ d'étude, les pratiques dépensières, les usages financiers et les comportements gestionnaires restent encore empreints d'une conception surannée. L'objectif global de rentabilité d'un service public, qui semble être l'une des finalités de l'alignement de la convergence des principes comptables publics avec ceux du privé, pourrait soulever quelques réticences.

Au-delà de ces réserves, il faut reconnaître que l'institution d'une comptabilité générale de l'État dans les espaces UEMOA et CEMAC inspirée de la comptabilité de l'OHADA applicable aux entreprises devrait contribuer à éclairer la situation financière de l'État et à moderniser sa fonction financière. Elle devrait aussi avoir un effet d'entraînement sur l'ensemble de la sphère publique.

Ainsi que l'a relevé la Cour des comptes française, à propos de l'expérimentation de la comptabilité générale de l'État en France, tout laisse penser que la tenue de la comptabilité générale de l'État, à l'image de la comptabilité OHADA, devrait contribuer, pour l'État, à une amélioration significative de la connaissance de ses actifs et de ses passifs, à l'éclairage de sa

situation nette comptable. Elle devrait également favoriser le développement des synergies entre gestionnaires et comptables, en enrichissant leurs rôles respectifs et en modernisant les outils partagés mis à leur disposition. Elle devrait, par ailleurs, accélérer la réforme des organisations, la diffusion au sein des services de l'État de la démarche de maîtrise des risques et la mise en œuvre de procédures nouvelles, inspirées de celles ayant cours dans les grandes entreprises, notamment la certification des comptes²⁴¹.

Pour que de tels résultats soient atteints, la comptabilité générale de l'État doit être utilement exploitée par le Parlement dans la conduite de son activité budgétaire et devenir l'un des supports du dialogue permanent entre le pouvoir législatif et le pouvoir exécutif. Elle doit s'imposer comme le cadre de référence des discussions entre les ministères gestionnaires et les administrations financières, en particulier la direction en charge du budget.

Toutefois, la spécificité de l'action de l'État ne doit pas être négligée ; elle doit constituer l'élément principal de la spécificité de sa comptabilité générale.

En clair, même si la convergence entre le droit de la comptabilité publique des espaces UEMOA et CEMAC et le droit de la comptabilité de l'OHADA est actée, le second ne reste qu'un modèle dont le premier n'intègre que les principes constitutifs. Pour paraphraser Marcel Waline, les concepts et les instruments de la comptabilité privée sont, à l'instar des notions de droit privé, « la matière première que le juriste de Droit public doit mettre en œuvre, la glaise qu'il doit pétrir, pour les adapter aux nécessités publiques »²⁴². La comptabilité privée, essentiellement axée sur les rapports marchands²⁴³, ne saurait se confondre avec la comptabilité publique, axée sur l'utilité publique²⁴⁴. Une privatisation à outrance de la

²³⁹ Jean-Pierre Duprat, « La dynamique des réformes budgétaires : globalisation des problèmes, unification des outils et adaptation nationale des solutions », *RFFP*, n° 98, 2007, pp. 9-24.

²⁴⁰ F. Marty, S. Trosa, A. Voisin, « Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales », *op. cit.*, p. 213.

²⁴¹ Cour des comptes (France), *La comptabilité générale de l'État, dix ans après. Une nouvelle étape à engager*, Rapport public thématique, La Documentation française, février 2016, p. 68.

²⁴² M. Waline, *Les mutations domaniales. Étude des rapports des administrations*

publiques à l'occasion de leurs domaines publics respectifs, Jouve, 1925, p. 15.

²⁴³ Sur cette problématique, voir C. Eyraud, *Le capitalisme au cœur de l'État. Comptabilité privée et action publique*, Bellecomben-Bauges, Editions du Croquant, 2013, 300 p. Voir aussi M. Capron, *Normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, Paris, La découverte, coll. Repères n° 485, 2007.

²⁴⁴ Pour Gaston Jèze, « la dépense publique ne peut avoir pour objet que l'utilité publique ». Cf. G. Jèze, *Cours de finances publiques 1929-1930*, Paris, Marcel Giard libraire-éditeur, 1930, pp. 48-49.

comptabilité publique peut conduire à une pénétration du « capitalisme néolibéral » dans le secteur public, remettant en cause les spécificités de ce dernier et encourageant des pratiques de prédation au service d'intérêts privés ; ce qui pourrait entraîner un « démantèlement de l'État »²⁴⁵.

²⁴⁵ E. Suleiman, *Le démantèlement de l'État démocratique*, Paris, Seuil, 2005.