

Ecole Nationale des Impôts

M
a
n
u
e
l

Ali BISSAAD

Maître – Assistant

Ecole Nationale des Impôts

Comptabilité publique

Budgets, Agents et Comptes

Tous droits réservés
1^{ère} édition. Février 2001

Avant-propos

particulier et de l'économie publique en général. Cependant, sa réussite repose en grande partie, non seulement sur une parfaite confection des textes, mais surtout sur la compétence des agents qui représente un facteur essentiel, sinon le premier, à prendre en considération au moment d'élaborer un système de comptabilité ; le degré de qualification des agents conditionne toutes les étapes.

En tant que discipline, la comptabilité publique en Algérie n'a pas bénéficié de recherches académiques poussées ; elle a intégré que timidement l'enseignement sous la rubrique des finances publiques. Dans les universités la comptabilité publique n'attire pas la foule des étudiants, bien que son importance pratique au sein de l'administration soit considérable. L'enseignement académique se préoccupe peu du dosage pratique qui est plus conséquent au niveau des instituts spécialisés (comme notre Ecole). Les développements au sein de l'administration ces dernières années sont d'une grande importance, il est temps de penser à les répercuter au niveau des enseignements avec l'apport théorique nécessaire à la compréhension et au développement de la discipline. Cet apport théorique est parfois négligé, pour des raisons souvent objectives, notamment la stricte spécialisation des cycles de formation. Ce déficit est plus ressenti dans les concours administratifs pour l'accès à certains grades supérieurs, où la maîtrise de certains concepts juridiques et économiques liés à la gestion des finances publiques est indispensable au traitement des thèmes proposés.

La présente contribution, par sa modestie et ses imperfections, vient justement dans cette optique de vulgarisation des grands principes qui commandent notre comptabilité publique.

Les étudiants et stagiaires des différents cycles de formation pourront sans crainte de débordement, utiliser ce polycopié, comme manuel à portée de la main. Il est également destiné aux agents des administrations publiques qui pourront l'utiliser pour repérer les notions de base utiles parfois aux tâches d'exécution comme aux travaux de conception. Enfin, tous les fonctionnaires en quête des supports pour concours administratifs et désirant faire le tour des principaux concepts de comptabilité publique et même de finances publiques trouveront, sans doute, dans les pages de ce polycopié quelques outils nécessaires. Une bibliographie abondante est également citée dans les bas de pages et dans la liste bibliographique (en annexe), afin d'orienter le lecteur vers les sources des idées et analyses citées tout au long du présent ouvrage.

INTRODUCTION

La comptabilité publique, comme la plupart des domaines de la vie juridique, n'a pas une définition officielle, on peut seulement tirer quelques éléments à partir de l'article premier de la loi 90-21 du 15 août 1990 relative à la comptabilité publique. Les éléments de définition se rapportent essentiellement au caractère particulier de la comptabilité publique (exécution des budgets publics et des opérations financières des organismes publics - *alinéa 1*); aux obligations et responsabilités des agents d'exécution marquant ainsi, l'autonomie de ces règles par rapport aux autres branches du droit – *alinéa 2*; enfin, ces règles juridiques sont complétées par des règles techniques en particulier le système de comptabilisation - *alinéa 3*.

I- UN CADRE COMPTABLE PARTICULIER

La comptabilité en générale est «un système d'organisation et d'information permettant de saisir des données chiffrées d'une entreprise, d'un organisme et, après exploitation, de donner des informations portant sur le patrimoine actif et passif, le résultat d'une période, la position à l'égard des tiers et la formation des coûts et des prix ».¹

Pour les personnes morales de droit public relevant de la loi 90-21 du 15 août 1990, relative à la comptabilité publique, les données financières doivent être utilisées en gardant à l'esprit les divergences de pratique comme de philosophie qui séparent comptabilité publique et comptabilité privée. Traditionnellement, la comptabilité publique est essentiellement une comptabilité de caisse, orientée non

¹ - 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.

vers la mesure de l'accroissement d'un actif net, mais vers le contrôle limitatif d'une dépense, et la prévention de la fraude et de détournement. La réflexion sur la réforme de la comptabilité publique, notamment pour l'Etat, s'oriente vers un rapprochement de la comptabilité de l'Etat du plan comptable national, elle cherche donc à dépasser l'idée de simple régularité pour aller à l'analyse des résultats, esquisser une comptabilité patrimoniale et rendre plus aisée l'utilisation des comptes publics par la comptabilité nationale.

Conçue à l'origine pour exécuter les budgets publics, la comptabilité publique est une comptabilité qui passe par de grandes étapes : le contrôle de service fait, la passation des écritures, la gestion du paiement et de recouvrement. Elle peut être définie comme un ensemble de règles juridiques et techniques applicables à l'exécution, à la description et au contrôle des opérations financières des organismes publics.² Son objet consiste donc, à la description et le contrôle des opérations financières, ainsi que l'information des autorités de contrôle et de gestion.³ Cet ensemble de règles principalement juridiques et secondairement techniques constitue à côté des règles budgétaires et des règles fiscales, notre système financier public.

II- UNE BRANCHE SPECIALISEE

En tant que discipline juridique, la comptabilité publique occupe une place de choix au sein du droit financier algérien à côté du droit budgétaire et du droit fiscal. L'autonomie du droit de la comptabilité publique est aujourd'hui une réalité incontestable. On admet qu'une discipline est autonome lorsqu'elle est régit par des règles propres, c'est le cas de la comptabilité publique qui est une branche spécialisée du droit public. Comme les règles de la comptabilité publique régissent des rapports internes aux organismes publics, elles sont qualifiées de règles de forme, du fait que leur préoccupation principale est de vérifier la régularité des opérations financières.

En effet, dans les organismes relevant de la comptabilité publique (Etat, collectivités locales, établissements publics à caractère administratif), il existe une cohérence des nomenclatures budgétaires et comptables qui permet de rapprocher sans difficultés les enregistrements comptables des consommations de crédits budgétaires.

² - J. Magnet, *Eléments de comptabilité publique*, 3^e édition, L.G.D.J, 1996, p. 11

³ - Art. (2) du décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991, *fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et comptables publics*.

III- UNE COMBINAISON DE REGLES JURIDIQUES ET DE REGLES TECHNIQUES

Si on admet que la comptabilité publique est un instrument d'exécution, d'observation et de contrôle, c'est sans doute parce qu'elle est le produit d'une combinaison savante entre :

- *Des règles juridiques*, constituées essentiellement par des textes législatifs et réglementaires, ce qu'on appelle les règles de procédures ou, suivant une appellation ancienne, la réglementation de la comptabilité publique proprement dite (R.C.P).⁴ La loi n° 90-21 du 15-08-1990 relative à la comptabilité publique est le code général de notre comptabilité publique. Des dispositions aussi importantes sont également codifiées par la loi 84-17 du 7 juillet 1984 relative aux lois de finances. Tout un dispositif réglementaire a été mis en place notamment depuis 1990, pour mettre en application les principes contenus dans la loi n° 90-21.

- *Des règles techniques*, définies par des instructions, notes et circulaires élaborées essentiellement par la direction générale de la comptabilité, destinés aux différents comptables publics. Les nomenclatures des comptes du Trésor constituent l'outil de travail des comptables publics et qui sont modifiées périodiquement. Pour la comptabilité de l'Etat les règles techniques sont fixées par l'instruction de 1968 du ministère des finances ; pour la wilaya les instructions interministérielles W1 et W2 et pour les communes les instructions interministérielles C1 et C2. Les établissements publics à caractère administratif (E.P.A) n'ont pas un cadre comptable normalisé à l'exception des établissements d'enseignement et les établissements hospitaliers pour lesquels des modalités particulières ont été prévues selon un schéma d'enregistrement en partie simple.

De son côté, la direction générale du budget a procédé à la présentation des procédures relatives au contrôle des dépenses engagées et les marchés publics sous forme de guides pratiques destinés, plus particulièrement, aux contrôleurs des dépenses engagées.

Cependant, dans l'esprit des spécialistes, les règles techniques concernent en premier lieu la comptabilisation des opérations financières publiques suivant des

⁴ - La réglementation de la comptabilité publique (R.C.P) est une appellation très ancienne (les années cinquante), utilisée à l'époque pour désigner d'abord un recueil de textes relatif à la comptabilité publique ensuite pour indiquer l'intitulé des cycles de formation qu'organisaient les administrations financières au profit de leurs agents pour expliquer ce recueil, enfin le terme a été utilisé pour couvrir une partie des enseignements de la comptabilité publique (les aspects juridiques). Au plan doctrinal, le terme n'a aucune signification propre, les auteurs de la discipline utilisent soit le titre de droit de la comptabilité publique, soit la comptabilité publique tout court.

procédés d'enregistrement et de passation des écritures comptables. La séparation faite entre les règles de procédures et la comptabilisation n'a pas permis la vulgarisation des techniques comptables adoptés par les organismes publics qui sont restées à la portée des seuls praticiens au niveau des postes comptables. Parmi les objectifs assignés à la réforme de la comptabilité publique c'est justement la création d'un langage commun avec la comptabilité générale afin de permettre à cette branche de bénéficier des développements et des analyses élaborés dans le cadre de la comptabilité privée.

1^{ère} partie : Le cadre général de la comptabilité publique

2^{ème} partie : L'exécution des opérations financières publiques

3^{ème} partie : La comptabilisation des opérations financières publiques

PREMIERE PARTIE

LE CADRE GENERAL DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

La gestion des deniers publics fait appel en premier lieu à des règles de procédures qui constituent le cadre général de la comptabilité publique. La comptabilisation des opérations est précédée par un ensemble complexe d'actes juridiques. Ces actes sont connus sous l'appellation de «faits juridiques » pour les distinguer des «faits comptables ». Il s'agit d'un passage obligé que doit emprunter tout agent d'administration, tout chercheur ou toute personne désirant connaître l'organisation administrative, budgétaire et comptable des personnes publiques.

Même si l'agent public s'occupe uniquement de la comptabilisation (ce qui est vraiment très rare), il doit connaître au préalable les conditions dont lesquels ont été exécutés les faits juridiques. Le temps réservé à l'examen des faits juridiques est en pratique plus important que la part du temps réservé à la comptabilisation. Plus que l'agent maîtrise mieux les aspects juridiques, plus que la comptabilité est mieux tenue. Le lien est donc très étroit entre les faits juridiques et les faits comptables. Le système de comptabilité consiste en premier lieu à traduire les faits juridiques en faits comptables.

En comptabilité générale, on commence généralement par la définition de l'entreprise, car c'est le cadre juridique dans lequel, les opérations décrites sont

exécutées. En comptabilité publique, le souci est le même, avec seulement une différence dans la dimension de ce cadre juridique, il plus complexe. L'Etat et les autres personnes publiques constituent une grande entreprise avec des milliers de filiales, qu'il est nécessaire de connaître son système propre de circulation des informations, des moyens et limites de son action financière et les instruments utilisés, tant pour réaliser les faits juridiques que pour les transcrire en faits comptables.

CHAPITRE PREMIER

LES PRINCIPES DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

La gestion financière des personnes publiques obéit à des critères spécifiques que la doctrine, ensuite les textes et enfin la pratique ont élaborés peu à peu. La mise en vigueur de ces principes conditionne toutes les étapes. Il est nécessaire de présenter et d'analyser les principes qui fondent la comptabilité publique.

Section I- Le principe de séparation des ordonnateurs des comptables ;

Section II- La distinction entre l'opportunité et la régularité

Section III- La responsabilité particulière des comptables publics ;

Section IV- Le principe de non - affectation des recettes aux dépenses.

SECTION I

LA SEPARATION DES ORDONNATEURS DES COMPTABLES

Ce principe fondamental, largement connu dans sa formulation administrative, est celui sur lequel repose toute notre philosophie administrative et financière. Il est considéré comme un principe élémentaire pour toute organisation rationnelle, équilibré et efficace. La formulation financière du principe épouse en partie cette notion tout en consacrant l'idée de la division des tâches financières entre les agents chargés d'exécution des différentes étapes. L'exécution des opérations financières des organismes publics nécessite la collaboration de deux ordres d'agents distincts et séparés : les ordonnateurs et les comptables. Ce principe a été expressément consacré par la loi n° 90-21 (art. 14).

La dualité des agents d'exécution des opérations financières est un principe élémentaire de sécurité applicable aux organismes publics comme aux entreprises privées. Mais en comptabilité publique, la distinction des fonctions est complétée par l'exercice d'un contrôle qui nécessite l'incompatibilité entre les deux ordres. En effet, les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable sont incompatibles. Les conjoints des ordonnateurs ne peuvent être, en aucun cas, leurs comptables publics assignataires.

§ 1- INTERET ET MOTIFS DE LA SEPARATION

Le principe de la séparation en comptabilité publique est, sans doute, inspiré d'une vieille idée développée par *Montesquieu*,⁵ en matière du droit constitutionnel, «le pouvoir limite le pouvoir». En comptabilité publique, le principe a une coloration particulière, il découle, plus particulièrement de la division des tâches, de l'unité de caisse, de la facilité du contrôle et surtout il permet d'éviter les fraudes.

A- La division des tâches

Notre système de comptabilité publique distingue, implicitement, la gestion du budget de la gestion des fonds. La gestion des crédits est confiée aux ordonnateurs (autorité budgétaire) par contre la gestion des fonds est reconnue seulement aux comptables (autorité de trésorerie). Suite à cette distinction, toute opération de recette ou de dépense comporte deux séries d'actes : certains sont à l'origine des créances sur la personne publique (nomination d'un agent, passation d'un marché) ou au profit de la personne publique (émission d'un titre de recette), ce sont des actes juridiques, administratifs, techniques (vérification des travaux). Les autres actes impliquent une manipulation matérielle de fonds, ce sont des actes comptables. Les premiers sont très divers, les seconds sont plus homogènes, d'où l'idée de les confier à des agents différents. Même si l'action administrative est unique, la répartition des tâches entre les agents est une pratique courante, elle est plus ressentie entre les fonctions des ordonnateurs et les fonctions des comptables.

Cette distinction entre les tâches administratives et les tâches comptables, constitue l'armature de notre système financier et implique que les donneurs d'ordre ne soient pas ceux qui les exécutent. Sa justification n'est pas fondée uniquement sur une simple division de travail, comme c'est le cas dans les entreprises privées, mais sur une véritable répartition des compétences. Le comptable public peut refuser le paiement d'une dépense s'il constate une irrégularité dans la procédure de mise en paiement engagée par l'ordonnateur. Cette possibilité n'existe pas dans les entreprises privées où le comptable caissier est un subordonné du dirigeant de l'entreprise.

La division du travail, si elle a été retenue comme motif à la séparation, c'est parce qu'elle permet d'obtenir une meilleure garantie de compétences. Les deux fonctions correspondent à des aptitudes professionnelles différentes. La tâche du comptable plus particulièrement exige une spécialisation et une certaine compétence d'ordre financier et comptable.

⁵ - Montesquieu, *L'esprit des lois*

B- L'unité de caisse

Tous les fonds publics étant déposés dans une caisse unique sous le contrôle du ministre des finances, il est apparu naturel que tous les comptables soient soumis à son autorité et dépendent de lui pour leur nomination, avancement ... Suivant l'article (34) de la loi 90-21, les comptables publics sont nommés ou agréés par le ministre chargé des finances et ils relèvent exclusivement de son autorité. Toutefois, si le corps des comptables est plus au moins homogène, du fait qu'il découle d'un statut particulier suffisamment connu, les ordonnateurs relèvent de statuts différents (nommés, élus, ...), ce qui nécessite leur soumission à des autorités différentes.

L'unité de caisse permet au ministre des finances, chef hiérarchique de tous les comptables publics d'exercer un contrôle permanent sur l'exécution des opérations financières publiques. Il est également plus facile avec cette organisation de collecter les informations financières et comptables par le biais de la centralisation des opérations au niveau national (Agence comptable centrale du Trésor) et de les présenter à temps au gouvernement et au parlement. Comme le Trésor est caisse unique, les agents activant au profit de cette caisse, doivent dépendre d'une seule autorité.

C- L'aisance de contrôle

Chaque ordonnateur est «couplé» avec un comptable déterminé, ce qui permet au comptable assignataire de contrôler les actes de l'ordonnateur, puisqu'il réunit toutes les données budgétaires concernant la structure de celui-ci. Ce couplage est mis en œuvre par la procédure d'accréditation des uns auprès des autres.

Par ailleurs, Les ordonnateurs tiennent des comptes administratifs (engagement, ordonnancement en matière des dépenses et des droits constatés en matière de recettes), les comptables des comptes de gestion (entrées et sorties de fonds).⁶ Le contrôle de la Cour des comptes est facilité, puisqu'elle peut rapprocher les deux comptes pour déceler les irrégularités. De plus, en raison de la nature différente de leurs tâches, les ordonnateurs et les comptables seront soumis à des procédures différentes au sein de la juridiction financière (Ordonnance. 95-20 relative à la Cour des comptes).

D- La lutte contre les fraudes

⁶ - Décret exécutif n° 91-313 du 07 septembre 1993 *fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics.*

En interdisant que le même agent puisse engager une dépense et la payer (ou décider d'une recette et la recouvrer), le principe de la séparation rend plus difficiles les malversations. L'ordonnateur peut contrôler l'activité du comptable et inversement. L'un ne peut agir sans l'autre. C'est surtout le souci de préserver les deniers publics contre les détournements que le principe de séparation est plus admis chez la doctrine et l'opinion publique. Ce motif a été également évoqué, à plusieurs reprises, par les juridictions financières à l'occasion de l'examen des gestions de fait, en qualifiant la séparation d'un principe de sécurité avant d'être un principe de gestion.

§ 2- LES DEROGATIONS AU PRINCIPE

Autour du principe de la séparation des ordonnateurs des comptables, ont été élaborés les principes de la gestion financière et comptable de l'Etat, des collectivités locales et des établissements publics. La stricte séparation a pu parfois conduire à des difficultés de fonctionnement des services publics. Les impératifs de la conduite efficace des affaires publiques ont pu amener le législateur à admettre des dérogations aux règles de comptabilité publique. Le principe de séparation est susceptible de deux sortes de dérogations, la première concerne les recettes, alors que la deuxième est liée aux dépenses.

A- En matière de recettes

Le principe général est qu'une recette publique ne peut être recouvrée qu'en vertu d'un titre émis par l'ordonnateur. Les ordonnateurs ont seuls l'initiative des recettes publiques. Celle-ci ne peut être transférée aux comptables. Mais ces derniers peuvent être chargés des simples constatations préalables aux recouvrements. Dans cette catégorie on peut facilement observer :

a)- Les recettes perçues au comptant

Sont les recettes établies d'après les déclarations des débiteurs eux-mêmes et qui peuvent être immédiatement perçues par les comptables, sans interventions des ordonnateurs, sauf contrôle ultérieur de l'exactitude de ces déclarations. C'est la perception au comptant, qui est de règle pour les impôts indirects et les droits de douanes. En effet, en matière d'impôts, on distingue les droits au comptant des droits constatés. Les droits au comptant sont définis comme les droits ou impôts dont le paiement se fait sur le champ, avec l'intervention directe du redevable lui-même. Ce dernier est chargé, par la loi ou la réglementation, de procéder lui-même

à l'établissement de l'impôt et d'en acquitter immédiatement le montant correspondant auprès de la caisse du receveur.⁷

Quand la recette est perçue au comptant, la liquidation et la perception incombent au comptable. Toutefois, il n'est pas responsable des erreurs commises dans la liquidation sauf le cas de mauvaise foi dûment constatée.

b) - Les régies de recettes

Des agents de l'administration (service de l'ordonnateur), dits régisseurs de recettes ou d'avances, désignés par les ordonnateurs, mais agréés par les comptables, peuvent être chargés, pour le compte et sous le contrôle de ces derniers, de recouvrer les recettes et de payer des dépenses (Décret exécutif n° 93-108 du 05 mai 1993).

Dans la régie de recettes, le régisseur encaisse les sommes qui lui sont versées par les débiteurs. A intervalles réguliers, il les reverse au comptable, lequel, après vérification de l'exactitude de la liquidation, sollicite de l'ordonnateur l'émission d'un titre collectif en vertu duquel les recettes encaissées sont définitivement imputées. Le recours à cette procédure d'exécution ne concerne pas les recettes fiscales et domaniales qui sont régies par des règles propres. Elle demeure un procédé spécial d'exécution des recettes.

Compte tenu de la particularité des régies (notamment le maniement des fonds publics par un agent autre que le comptable), la procédure est minutieusement réglementée, que ce soit au niveau de l'institution des régies, de la nomination et l'agrément des régisseurs, du fonctionnement des régies, de la responsabilité des régisseurs et des contrôles exercés par les ordonnateurs et les comptables sur les régisseurs.

B- En matière de dépenses

Suivant le principe général, le comptable reçoit de l'ordonnateur un titre de dépense (ordonnance ou mandat de paiement) avant toute exécution de sa part. La nécessité de l'existence d'un ordonnancement préalable ne laisse au comptable aucune initiative en matière de dépense. Cependant, pour des considérations multiples, le principe a été allégé sur un double plan : paiement avant ordonnancement (sans ordonnancement préalable) ou sans ordonnancement. L'article (153) de la loi de finances pour 1993, distingue les dépenses sans

⁷ - Appelés en matière fiscale de *droits au comptant*, concernant certains impôts et taxes (TVA) qui doivent être déclarés et payés dans les 20 jours du mois suivant.

ordonnancement préalable des dépenses sans ordonnancement. Ainsi, sont payables *sans ordonnancement préalable*, les dépenses suivantes :

- Les paiements par voie de régie d'avances ;
- Le principal et les intérêts dus au titre des emprunts de l'Etat ainsi que les pertes de change sur le principal ;
- Les dépenses à caractère définitif exécutées au titre des opérations d'équipements publics bénéficiant d'un financement sur concours extérieurs.

Font partie des paiements *sans ordonnancement*, les dépenses ci-après :

- Les pensions des Moudjahidines et les pensions de retraite servies sur le budget de l'Etat ;
- Les rémunérations des membres de la direction politique et du gouvernement ;
- Les frais et fonds spéciaux.

a) – Les dépenses payables sans ordonnancement préalable

Une dérogation formelle, un simple «décalage » dans l'ordre des étapes, car le paiement est effectué avant ordonnancement, une régularisation est cependant nécessaire par la suite «ordonnancement à posteriori ». Les attributions des agents ne sont pas fondamentalement touchées. Dans cette catégorie, on trouve les régies d'avances, la dette publique et les dépenses d'équipement public financées sur concours extérieurs.

I- Les régies d'avances

La régie en tant que mode d'organisation de la procédure de paiement de certaines dépenses ou d'encaissement de certaines recettes, permet à un agent appelé régisseur d'effectuer des opérations de dépenses et de recettes. En matière de dépenses «appelée régie d'avances », le régisseur effectue ces opérations pour le compte de l'administration en réglant directement les sommes pour l'acquisition de certaines fournitures ou petites dépenses nécessaires au fonctionnement de l'administration. La procédure de règlement par l'intermédiaire d'une régie est réservée aux catégories de dépenses pour lesquels la procédure normale serait d'une lourdeur ou d'une durée excessive. Il s'agit de dépenses urgentes ou de faible montant et qui ne sont pas de nature complexe. A ce titre le régisseur d'avances a le droit de manier les fonds versés par le comptable.

L'article (18) du décret n° 93-108 du 05 mai 1993 relatif aux régies de recettes et de dépenses dispose que «sauf dérogation accordée par le ministre des finances, seules peuvent être payées par l'intermédiaire d'une régie :

- 1)- menues dépenses de matériel et de fonctionnement ;

- 2)- salaires des personnels payés à l'heure ou à la journée ;
- 3)- avances sur frais de mission ;
- 4)- travaux exécutés en régie ».

II- Les emprunts de l'Etat

Initialement l'emprunt est une recette qui une fois arrivée à échéance doit être remboursée. Le remboursement des emprunts de l'Etat (principal et intérêts) est une dépense publique qui ne nécessite pas le passage par l'acheminement habituel d'une dépense. En effet, le régime des emprunts diffère des autres opérations financières, que ce soit au plan des recettes où au plan de la dépense.

III- Les dépenses d'équipement public à caractère définitif financées sur concours extérieurs

Les équipements publics peuvent être financés par des crédits extérieurs. Les fonds nécessaires sont mobilisés conformément à la législation en vigueur.⁸ Toutefois, il faut distinguer le remboursement des emprunts extérieurs ayant servi au financement des équipements publics, des dépenses relatives à l'exécution des équipements publics. Les emprunts sont pris en charge par le budget de l'Etat (section fonctionnement – titre II – dette publique),⁹ alors que les dépenses sont budgétisées au niveau de la section investissement (titre I – équipement). Ce mode de financement est généralement élaboré suite à une convention fixant les modalités de consommation des crédits pour des projets déterminés. L'ordonnancement n'intervient qu'ultérieurement pour régulariser les sommes versées aux créanciers.

b) – Les dépenses payables sans ordonnancement

Quand certaines dépenses ont un caractère répétitif à intervalles réguliers, la liquidation est faite en série, ce qui ne nécessite pas un ordonnancement pour chaque tranche de paiement. La liquidation est faite par le comptable suivant des bases fournies par l'ordonnateur et vérifiées par le comptable qui procède au paiement sans attendre à recevoir un ordre exprès de l'ordonnateur pour payer la dépense. Le cas est plus visible en matière de pensions et de fonds spéciaux, la technique a été étendue aux rémunérations des membres de la direction politique et du gouvernement. Comme l'avait remarqué J. Magnet,¹⁰ il n'est pas douteux que cette technique s'étendra encore à d'autres dépenses, sachant qu'en France, les

⁸ - Art. (11/2) du décret exécutif n° 98-227 du 13 juillet 1998 *relatif aux dépenses d'équipement de l'Etat*.

⁹ - Art. (165) de la loi de finances pour 1994

¹⁰ - J. Magnet, *Eléments de comptabilité publique*, p. 81.

rémunérations des fonctionnaires et agents civils de l'Etat sont payés sans ordonnancement. Mais les limites à l'élargissement de ce mode d'exécution des dépenses publiques sont plutôt d'ordre technique que juridique. Cette technique ne diminue pas pour autant les prérogatives de l'ordonnateur.

I- Les pensions

C'est une pratique ancienne, les pensions et le paiement des retraites à la charge du budget de l'Etat, ainsi que les dépenses de la dette publique sont effectuées par les comptables sans ordonnancement. Les crédits correspondants ont un caractère évaluatif. Le bénéficiaire d'une pension reçoit un titre permanent (le brevet d'inscription à la dette publique) et un carnet de quittances. A chaque échéance le bénéficiaire se présente auprès du comptable payeur lequel lui remet les fonds après avoir obtenu l'acquit sur le coupon détaché du carnet de quittances.

II- Les rémunérations des membres de la direction politique et du gouvernement

Cette catégorie de dépenses est imputée au plan budgétaire au titre II des dépenses de fonctionnement de l'Etat (dotations des pouvoirs publics). Les rémunérations du président de la république, des présidents des deux chambres du Parlement, du président du conseil constitutionnel, des membres du gouvernement, sont versées chaque mois d'avance, sur ordonnances du ministre des finances.

III- Les frais et fonds spéciaux

(Connus plus sous l'appellation de « fonds secrets »), sont des fonds publics mis sur ordonnance du président de la république ou le chef du gouvernement, à la disposition des ministres habilités qui les gèrent eux-mêmes ou les fonds gérer par leurs préposés. Au plan budgétaire, les fonds spéciaux sont une exception à la règle de spécialité des crédits, puisqu'ils échappent à la fois au principe de plafonnement des crédits par nature de dépense et à l'affectation préalable du montant plafonné à une dépense déterminée. Dans ce cas, le comptable met à la disposition du gestionnaire (ministre ou wali) les fonds affectés dans la limite des crédits, que le gestionnaire utilise librement. Le gestionnaire est tenue de rendre compte quant à l'utilisation de ces fonds au président de la république ou au chef du gouvernement selon le cas.

§ 3- LA GESTION DE FAIT (ou la violation du principe de la séparation)

Le principe de la séparation des ordonnateurs des comptables réserve à ces derniers le maniement des deniers publics et des deniers réglementés. Mais il se peut que les ordonnateurs eux-mêmes, d'autres fonctionnaires ou des particuliers s'immiscent dans ce maniement, soit par fraude, soit plus fréquemment par ignorance de l'incompatibilité ; ils deviennent comptables de fait. La notion est à l'origine une construction jurisprudentielle française.¹¹ Elle a été réglementée par la loi 90-21 et les différents textes relatifs à la Cour des comptes.

A- Contenu de la notion

La gestion de fait est déclarée quand les recettes et les dépenses publiques sont effectuées par une personne physique ou morale autre que le comptable public. Les articles (51) et (52) de la loi 90-21 du 15-08-1990 ainsi que les différents textes relatifs à la Cour des comptes, et notamment l'ordonnance 95-20 du 17-07-1995, en son article (86), ont consacré la gestion de fait.

Ainsi, selon les dispositions de l'article (51) de la loi 90-21, «est constituée comptable de fait, toute personne qui perçoit des recettes ou qui effectue des dépenses ou, d'une manière générale, qui manie des valeurs et deniers publics, sans avoir la qualité de comptable public et sans avoir été autorisé expressément par l'autorité habilitée à cet effet ». En outre, aux termes des dispositions de l'Art. (86/2) de l'Ordonnance n° 95-20, «est déclaré comptable de fait toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public et sans avoir été autorisé expressément par l'autorité habilitée à cet effet, perçoit des recettes, effectue des dépenses, détient ou manie des fonds ou valeurs, appartenant ou confiés à un service ou à un organisme assujetti aux règles de la comptabilité publique ».

En effet, le maniement des deniers publics en dehors des formes budgétaires et comptables porte des risques quant à l'utilisation frauduleuse de ces deniers. Tout l'arsenal juridique et technique a été prévu dans le but de mettre correctement en œuvre les choix des décideurs publics en particulier les organes délibérants. La mise à l'écart par n'importe, qu'elle moyen, les règles normales de gestion est préjudiciable à la collectivité.

L'inobservation de cette règle fondamentale entraîne la déclaration de gestion de fait à l'encontre de celui qui a manié irrégulièrement les deniers publics. La Cour des comptes après avoir déclaré une personne comptable de fait, examine sa gestion suivant les mêmes principes que celle d'un comptable légalement

¹¹ - Arrêt de la Cour des comptes française du 23 août 1834, *Ville de Roubaix*.

installé. Le but de cette procédure est le rétablissement de la situation budgétaire de l'organisme public dont les deniers ont été gérés en dehors de la procédure habituelle.

La procédure de gestion de fait a principalement pour objet de rétablir les formes budgétaires et comptables. L'examen et le jugement du compte des opérations irrégulières et enfin la condamnation par une amende pour usurpation de fonction.

B- Eléments constitutifs de la gestion de fait

La gestion d'un poste comptable confère à son titulaire légal le droit de maniement des deniers publics. Ce droit n'aura aucune signification pratique s'il est reconnu sans limites à des personnes sans titre légal. Ainsi, trois conditions sont nécessaires pour qu'il y ait gestion de fait : le fait de maniement, le caractère des deniers et l'absence de titre légal.

a) - Le fait de maniement

Il résulte des dispositions de l'article (85) de l'ordonnance n° 95-20 relative à la Cour des comptes, que le caractère de comptable de fait est attribué non seulement à celui qui procède au maniement, mais également à celui qui détient simplement des deniers publics ou des deniers réglementés (détention). Le maniement irrégulier peut avoir deux origines :

- L'ingérence dans le recouvrement de recettes affectées ou destinées à des organismes publics ;
- L'extraction irrégulière de fonds ou de valeurs de la caisse ou de portefeuille d'organismes publics.

Cette deuxième irrégularité résulte de l'émission d'ordres de dépenses fictifs, qui ne correspondent pas à des services faits par les parties prenantes, ou du moins ne correspondent pas aux services qu'ils indiquent et partant, n'ont pu fonder des paiements valables qui auraient transformé les fonds versés en deniers privés.

Il n'est pas nécessaire pour être comptable de fait, de manier soi-même les deniers publics ou les deniers privés réglementés (maniement de « brève main »). Sont aussi comptables de fait ceux qui les font manier par leurs préposés ou subordonnés ou même simplement les font remettre à des personnes sans qualité pour les détenir et constituent ainsi des « caisses noires » (maniement « de longue

main »). La procédure de gestion de fait ne fait pas de distinction entre l'auteur principal et le complice.¹²

La constitution des « caisses noires » est une pratique illicite tendant à faire échapper une certaine quantité de fonds publics à l'ensemble des règles de la comptabilité publique et du droit budgétaire. Afin de faire face à certaines dépenses, il arrive que les gestionnaires constituent une caisse de réserve clandestine alimentée par des procédés irréguliers, sans passer par le comptable public. Les dépenses payées ne passent pas la procédure habituelle. La technique souvent utilisée est l'ouverture d'un compte bancaire servant au paiement des dépenses et au versement des recettes. Au plan budgétaire, les dépenses payées ne sont ni autorisées ni contrôlées. Il s'agit en pratique de création d'une activité parallèle extérieure au champ d'application des règles de droit public commandant l'activité du service public.

Sur ce point, la remarque de G. Montagnier est très pertinente, les associations peuvent servir dans beaucoup de cas à la prolifération de ce genre de pratique. L'abus est manifeste, notamment lorsque l'association n'a pour but que de faire échapper au droit public financier des recettes qui devraient lui revenir ou une partie de ces crédits qui en sont extraits souvent sous la forme d'une subvention.¹³ Le contrôle de la gestion financière des associations mérite plus d'attention de la part des pouvoirs publics. L'article (101) de la loi de finances pour l'année 2000 a conditionné l'octroi des subventions de l'Etat et des collectivités locales aux associations et organisations par la présentation de l'état d'utilisation des subventions accordées antérieurement, lequel doit traduire la conformité des dépenses avec les objectifs auxquels les dites subventions ont été affectées.

b)- L'objet de maniement : deniers publics ou deniers privés réglementés

La gestion de fait peut être déclarée lorsqu'il s'agit de deniers publics ou de deniers privés réglementés. Les deniers publics sont «les fonds et valeurs appartenant aux organismes publics », alors que les deniers privés réglementés sont les «fonds et valeurs confiés aux organismes publics ».

Les fonds publics et assimilés sont efficacement protégés par les comptables publics, car ils sont soumis à une responsabilité personnelle et pécuniaire étendue. La compétence et l'intégrité des comptables publics sont par elles-mêmes une très

¹² - J. Magnet, *Eléments de comptabilité publique*, 3^e éd., p. 33 ; C. Descheemaker, « *La responsabilité des ordonnateurs devant les juridictions financières* », in la comptabilité publique : Continuité et modernité, p. 319.

¹³ - G. Montagnier, *op. cit.*, p. 102.

forte garantie. Or, la gestion de fait est une procédure qui est déclenchée quand ces mêmes deniers sont maniés par des personnes n'ayant pas légalement ce titre.

La définition de la nature des deniers conduit à écarter de la gestion de fait :

- Les biens publics non pécuniaires ; mais les revenus de ces biens ou le produit de leur vente constituent des deniers publics, dont la perception emporte la qualité de comptable ;
- Les deniers purement privés, même occasionnellement maniés par les fonctionnaires ou agents publics et qui ne rentrent pas dans la catégorie des deniers assimilés aux deniers publics.

c)- Le défaut de titre légal

L'autorisation au maniement des deniers publics ou des deniers privés réglementés est par excellence la qualité de comptable public. Cette dernière, suivant l'Art. 34 de la loi 90-21, est attribuée par le Ministre des finances par voie de nomination ou d'agrément. Le titre de nomination signifie au plan du droit la décision d'affectation à un poste comptable déterminé et non l'arrêté de nomination aux corps des comptables publics. Il y a lieu de préciser que sont aussi manutentiers réguliers deniers publics les mandataires des comptables, leurs subordonnés et les régisseurs des recettes et d'avances, qui tous agissent pour le compte ou sous le contrôle des comptables publics.

Peuvent être également comptables de fait, les fonctionnaires légalement habilités, s'ils excèdent leur habilitation. Ainsi en est-il des comptables publics qui s'ingèrent dans le service financier d'organismes autres que ceux auxquels ils sont affectés ou des régisseurs qui effectuent des opérations étrangères à leur régie.

C- La responsabilité des comptables de fait

L'article (52) de la loi 90-21 prévoit à l'encontre du comptable de fait, outre les sanctions encourues au titre de l'usurpation de fonction, les mêmes obligations et responsabilités que le comptable public ainsi que les mêmes contrôles et sanctions. Par ailleurs, l'article (86) de l'ordonnance 95-20 habilite la Cour des comptes lors de l'apurement des comptes des comptables de fait à :

- prononcer des jugements et des sanctions dans les mêmes conditions que celles prévues pour les comptes des comptables publics ;
- condamner au titre de l'immixtion dans les fonctions de comptable public, au paiement d'une amende dont le montant est fixé selon l'importance des sommes en cause et la durée de leur détention ou maniement. Cette amende pourra atteindre 100.000 DA. La Cour peut également transmettre le dossier au Procureur général

territorialement compétent aux fins de poursuites judiciaires, si elle relève des faits susceptibles de qualifications pénales, et en informe le ministre des finances (Art. 27). Lorsque le comptable de fait est en mesure de justifier toutes ses opérations, il peut obtenir quitus de sa gestion. Dans le cas contraire, il peut être mis en débet.

D- Exemples de gestion de fait (jurisprudence financière française)

Arrêt du 8 janvier 1992, Chambre régionale des comptes de Haute Normandie ¹⁴

Au Cours d'une émission télévisée, une souscription publique avait été lancée, en vue de l'installation d'un ascenseur dans une maison de retraite dépendant d'un centre hospitalier général. Une association, présidée par le directeur de cet établissement, avait participé à l'encaissement des dons recueillis et au financement non seulement de l'installation prévue mais aussi de travaux de grosses réparations réalisés sur l'immeuble.

La chambre régionale des comptes a considéré que, l'association n'ayant pas été nommée à l'antenne et les téléspectateurs ayant été invités à adresser leurs dons à la maison de retraite, la recette de la souscription était destinée à une caisse publique.

Elle a, en conséquence, déclarée comptable de fait le directeur de l'hôpital et l'association, à titre solidaire ; elle a, en outre, condamné le premier à verser une amende au profit du centre hospitalier, étant observé qu'il ne pouvait ignorer les infractions aux règles de la comptabilité publique commises du fait de cette gestion.

Il résulte de la jurisprudence financière que deux sortes de procédés sont utilisées pour se procurer des fonds et constituer une caisse noire :

- l'extraction irrégulière de fonds ou de valeurs de la caisse ou de portefeuille d'organismes publics au moyen de mandats fictifs. Cette irrégularité résulte de l'émission des mandats réguliers en apparence mais établis dans des conditions telles que les fonds extraits de la caisse publique et qui reçoivent une affectation non conforme au but déclaré.
- l'ingérence dans le recouvrement des recettes affectées ou destinées à des organismes publics.

Notons par ailleurs que les associations, fondations ou autres personnes morales peuvent être déclarées comptables de fait à raison des agissements de leurs représentants. L'examen des conclusions de la jurisprudence financière française a fait apparaître le nombre important des associations déclarées comptable de fait.

§ 4- CRITIQUE DU PRINCIPE DE LA SEPARATION

Malgré les motifs présentés par la doctrine qui renforcent l'idée du maintien de la séparation des tâches des deux agents, quelques zones de questionnement

¹⁴ - Cour des comptes (France), *Arrêts, jugements et communications des juridictions financières*, 1992, p. 3.

persistent, mettant en doute l'intérêt du principe au point de vue théorique et surtout au point de vue pratique.

Comme le soulignait fort justement Jean Autin, le principe de séparation des fonctions n'est pas fondé sur l'égalité, l'avantage est toujours donné au comptable. Il s'agit là d'un domaine souvent contesté par les ordonnateurs. Il ajoutait que «le dernier mot de ce dialogue reste au comptable, dans la mesure où la réquisition n'est possible que dans des cas limités ».¹⁵

L'application stricte du principe de la séparation provoque également une discussion sur l'incidence d'une telle application sur l'unité et la cohérence de l'action administrative. Enfin, la séparation telle que définie plus haut, touche directement à l'efficacité de la procédure d'exécution des opérations financières publiques, notamment par la lenteur qu'elle engendre.

A- Application du principe et l'unité de l'action administrative

L'action administrative se caractérise par son unité, l'ensemble des agents publics participe, chacun en ce qui le concerne, à la réalisation des mêmes objectifs. Or, dans le cas de la séparation, les ordonnateurs se retrouvent en partie démunis de leurs prérogatives, ce qui touche à la cohérence de leur démarche. Les comptables ne partagent pas souvent les mêmes soucis des ordonnateurs, ce qui divise l'action administrative en deux phases distinctes.

La science administrative considère que la difficulté à agir sous une rationalité unique est une des grandes questions de notre temps.¹⁶ La comptabilité publique, complique en quelque sorte, avec son principe de séparation, la tâche des gestionnaires. En effet, l'évaluation de l'action administrative reste largement dominée par un excès de légalisme et de conformité formelle aux règles financières et comptables. Une telle situation pouvant conduire à «la dilution des responsabilités au niveau de la gestion publique et la multiplication des contrôles auxquels sont soumises les actions de l'administration et qui ne font que renforcer les malaises des différentes entités administratives qui se replient sur elles-mêmes ».¹⁷

D'un autre côté, l'application du principe entraînerait des doubles emplois, avec tous les inconvénients sur l'économie de l'action de l'administration. Le

¹⁵ - J. Autin, *Initiation aux finances publiques*, Dunod, 1971, p. 13

¹⁶ - Voir pour plus de détails, A. Giscard d'Estaing, *La gestion publique*, Que-Sais-Je, P.U.F, 1991, p. 81.

¹⁷ - B. El Baz, « *Stratégie de changement : contrôle et évaluation de l'action administrative- modes et finalités* », in *Annales de l'I.E.D.F.*, 1994, p. 92

nombre d'agents affecté à la gestion budgétaire et comptable est, dans ce cas, multiplié, à ajouter aux contrôleurs financiers au niveau central et local (wilaya). L'informatisation des services, présentée comme une solution à ces doubles emplois (tout en maintenant la séparation) est une solution qui ne toucherait que quelques dépenses, en particulier les traitements des fonctionnaires.

B- La lenteur d'exécution des opérations financières

Dans un système bureaucratique, la répartition des tâches est un facteur de rapidité et d'efficacité de l'action administrative. Mais en matière de gestion, une séparation rigide conduit à la multiplicité des pôles de décision. L'écart est souvent important en termes de temps, entre l'achèvement de la phase administrative et l'accomplissement de la phase comptable.

Afin d'éviter cette lenteur, des délais d'exécution ont été fixés par des textes réglementaires.¹⁸ Les régies de recettes et d'avances sont également une réponse à cette préoccupation.

La lenteur dans les paiements de certaines dépenses n'est pas toujours liée au principe de la séparation, mais souvent au mode d'organisation du travail au niveau des services de l'ordonnateur comme du comptable. Le manque de personnel qualifié, l'absentéisme, les retards dans la transmission des documents, sont des causes qui ne vont pas forcément disparaître avec l'effacement de cette séparation au plan organique.

SECTION II

LA DISTINCTION ENTRE L'OPPORTUNITE ET LA REGULARITE ET LA RESPONSABILITE DES ORDONNATEURS

§ 1- LA DISTINCTION ENTRE L'OPPORTUNITE ET LA REGULARITE

¹⁸ - Cf. Décret exécutif n° 93-46 du 06 février 1993, fixant les délais de paiement des dépenses, de recouvrement des ordres de recettes et des états exécutoires et la procédure d'admission en non - valeurs (Articles 2 à 5).

La définition des frontières entre l'opportunité et la régularité demeure une des grandes problématiques de notre système financier public. Certes, le débat est très ancien, il a suscité des discussions controversées de la part de la doctrine. Aucune conclusion satisfaisante n'a été donnée à nos jours pour définir l'étendue et les limites du contrôle exercé par le comptable sur les actes financiers de l'ordonnateur. Donc, il est nécessaire pour la cohérence de notre démarche de présenter les éléments qui peuvent servir de critères de distinction.

A- Problèmes de définition

En premier lieu apparaît la régularité comme la conformité de l'acte aux lois et règlements. De ce fait, le comptable public agit dans le cadre du respect de la régularité, par contre le domaine de l'opportunité est réservé à l'ordonnateur qui est également soumis au respect de la régularité au même titre que le comptable public. Les deux agents chargés d'exécution des opérations financières agissent à l'intérieur des deux zones qui apparaissent comme contradictoire alors qu'elles sont en réalité complémentaires.

L'exposé de cette question implique une division en fonction des domaines d'application. La détermination de ces domaines résulte de l'application de deux paramètres : le premier découle directement des textes relatifs à la comptabilité publique ; par contre le second paramètre est lié à l'appréciation de la gestion. Or, dans la logique de notre système financier l'appréciation de la gestion n'est pas reconnue au comptable, elle est expressément reconnue aux différentes instances de contrôle des finances publiques.

Pour tous ces organismes, il a donc été reconnu qu'au delà d'un contrôle de légalité, de régularité destinée à assurer le respect du droit budgétaire et de la comptabilité publique, il y a place pour une appréciation financière de l'action publique, pour un examen de l'efficacité économique de la dépense. Ce contrôle de gestion s'exerce, non sur les comptables publics, comme le contrôle juridictionnel, mais sur les ordonnateurs.

Il en résulte que la gestion d'un comptable public n'est pas appréciée à partir de la notion d'opportunité mais de la régularité. Cela signifie que ce comptable n'est pas habilité à examiner l'opportunité d'une dépense publique dont il ne fait pas l'objet d'un contrôle.

Néanmoins, il demeure toujours difficile de tracer une frontière claire entre le contrôle de la régularité et le contrôle de l'opportunité. Même si la doctrine

financière distingue l'opportunité de fond de l'opportunité de forme, des zones de questionnement persistent chez une bonne partie des gestionnaires. La plupart des conflits relèvent de l'appréciation de l'opportunité de forme. Cette dernière est plus proche de la régularité que de l'opportunité proprement dite.

Si la régularité signifie la conformité de l'acte aux lois et règlements, l'opportunité est un ensemble de choix formulés par l'ordonnateur ; ce dernier tire ces choix à partir des éléments d'appréciation présents devant lui à un moment donné. Dans la pratique administrative, l'ordonnateur qui est le chef du service, fait appel à ses collaborateurs qui lui présentent plusieurs formules de réalisation d'une opération tout en mettant en relief la formule qui présente plus d'avantages à l'administration. Cependant, l'évaluation du degré de réussite du choix est difficile à évaluer au plan strictement réglementaire. C'est la raison pour laquelle, l'opportunité a été dissociée de la régularité ; bien que l'ordonnateur reste tenu de formuler ses choix dans le cadre du respect de la régularité s'il veut que l'opération soit réalisée et que sa responsabilité ne soit pas engagée.

B- Les règles de fond et les règles de forme

Le débat est donc partagé par deux thèses ; la première consiste à reconnaître au comptable le pouvoir d'exercer un contrôle sur la régularité de fond des dépenses mises en paiement par les ordonnateurs ; la deuxième, par contre soutient l'idée que le comptable ne pouvait vérifier que la régularité de forme (extrinsèque) de la dépense. Le contrôle quant au respect des règles de fond est du ressort des instances de contrôle administratif et juridictionnel.

La majorité de la doctrine financière reconnaît l'existence des règles de fond et des règles de forme en matière des actes relevant de la comptabilité publique. Ainsi, suivant le premier courant, le comptable public n'est pas appelé à examiner les règles de fond avant d'admettre une dépense au paiement. Les règles de fond concernent plus particulièrement les zones réservées à l'ordonnateur. Au cas où le comptable a des doutes quant à la sincérité des pièces de la dépense ou la réalité du service fait, il doit aviser l'ordonnateur et ses supérieurs : il peut suspendre le paiement et non le refuser. S'il refuse le paiement il va se substituer à l'ordonnateur et entraverait par ses exigences successives le bon fonctionnement des services. Un contrôle de forme est donc le domaine réservé au comptable, il ne doit en aucun cas élargir ses prérogatives au domaine des règles de fond.

§ 2- LA RESPONSABILITE DES ORDONNATEURS

Au sens de la loi n° 90-21 relative à la comptabilité publique, est ordonnateur toute personne ayant qualité pour effectuer des opérations de constatation, (pour les recettes) d'engagement (pour les dépenses), de liquidation et d'ordonnancement. Les ordonnateurs sont également, au plan administratif, les chefs des différents services ou organismes publics. La fonction d'ordonnateur (fonction financière) vient en complément des attributions administratives. Comme l'indique son appellation, l'ordonnateur épuise sa compétence en donnant au comptable l'ordre d'encaisser ou de payer.

Dans le cadre d'exécution des autorisations budgétaires, les ordonnateurs ont une faculté de choix des fins ou des moyens, dans les limites définies par les lois et règlements. Ils sont donc responsables de la violation de ces limites qui constitue des irrégularités, au sens des règles de la comptabilité publique. Leur responsabilité pénale, civile, disciplinaire, politique et pécuniaire peut être engagée suite aux irrégularités et erreurs commises dans la gestion des deniers et biens publics. Néanmoins, il est nécessaire de distinguer la mise en jeu de la responsabilité des ordonnateurs suivant la nature des sanctions : politique, disciplinaire, pénale, civile et pécuniaire. Si la mise en jeu de la responsabilité pécuniaire de l'ordonnateur est le volet qui a plus de lien avec l'objet de notre étude, les autres responsabilités ne doivent pas être négligées car elles peuvent être engagées à l'occasion du même acte de gestion pour lequel la responsabilité pécuniaire a été mise en jeu.

A- La responsabilité politique

Traditionnellement, la responsabilité politique des ordonnateurs est moins discutée, elle est considérée comme une responsabilité floue, du fait qu'un ordonnateur peut toujours justifier son action du point de vue politique. En effet, dans certaines fonctions (ministres, présidents des A.P.C., présidents des deux chambres du parlement), le statut de l'ordonnateur a un caractère politique. Il y a responsabilité politique quand la sanction est de nature politique, l'ordonnateur peut être reconduit ou conforté dans ses fonctions ou au contraire, il peut devoir les quitter. La procédure politique s'achève par une sanction ou par une « gratification » politique, qui n'est pas liée souvent à la bonne ou mauvaise gestion financière, mais à d'autres considérations, dont la gestion financière est l'argument le plus visible (critère mesurable).

Cependant, au plan de droit, les ministres ou les présidents des A.P.C. ne sont pas directement responsables devant les assemblées, mais l'hostilité déclarée de ces assemblées peut les conduire à démissionner. Cette hostilité se manifeste assez souvent par le refus de voter le budget et l'approbation du compte administratif,

pour les assemblées communales, et le refus de voter des autorisations nouvelles de crédits pour les ministres au niveau du parlement.

Le parlement évalue la politique gouvernementale en fonction de l'échec ou de la réussite d'une action du gouvernement et non sur le respect ou la violation des règles du droit budgétaire. Un échec peut aisément provoquer une discussion sur la régularité des procédures suivies, une réussite peut facilement masquer les irrégularités budgétaires commises.

Comme l'avait bien souligné Robert Hertzog,¹⁹ les ordonnateurs qui ont un statut politique ont toujours revendiqué l'immunité de juridiction devant les juridictions financières en soutenant que le contrôle démocratique et la responsabilité politique se substituaient à toutes les autres formes de responsabilités. Il ajoutait que la responsabilité politique en tant que telle n'a pas de sens sauf si elle est renforcée par des procédures permettant la transparence de la gestion financière, l'impartialité des contrôles spécialisés et une identification claire des fonctions propres de l'ordonnateur susceptibles d'engager leur responsabilité.

B- La responsabilité pénale

Si au cours d'une gestion financière, un ordonnateur commis un acte qualifié de crime ou de délit par le code pénal, sa responsabilité pénale est engagée. Toutefois, sa mise en œuvre n'est pas la même pour les ordonnateurs politiques que pour les autres ordonnateurs. Pour les ordonnateurs politiques leur inculpation intervient sur autorisation écrite du ministre de la justice. Ainsi, conformément à l'article (27) de l'Ordonnance 95-20 relative à la Cour des comptes, la Cour des comptes, si dans l'exercice de son contrôle relève des faits susceptibles de qualification pénale, elle transmet le dossier au Procureur général territorialement compétent, aux fins de poursuites judiciaires et en informe le ministre de la justice.

C- La responsabilité disciplinaire

Pour les autres ordonnateurs, la responsabilité discipline remplace la responsabilité politique des ministres. Si la responsabilité politique est rarement sanctionnée en matières des finances publiques, la responsabilité disciplinaire par contre peut être mise en œuvre sous plusieurs formes et à des degrés différents.

La première forme a été prévue par le décret n° 85-59 relatif au statut particulier des travailleurs des administrations et institutions publiques. Un

¹⁹ - R. Hertzog, « *La responsabilité politique des ordonnateurs* », in *Comptabilité publique : Continuité et modernité, op. cit.*, pp. 302 – 312.

ordonnateur ayant commis des infractions aux règles budgétaires et financières est passible de sanctions disciplinaires prévues par les statuts. Toutefois, l'introduction d'un agent ayant qualité d'ordonnateur devant une commission de discipline uniquement pour des motifs liés à la gestion budgétaire est une pratique rare. La raison est simple, les ministres ou les élus, ne peuvent pas déclencher une telle procédure contre leurs agents qui ont exécuté des ordres formulés par leurs soins.

La seconde forme, la plus répandue, c'est l'appréciation de la gestion financière par les supérieurs hiérarchiques ou la tutelle, sous forme de discussions plus approfondies des crédits alloués, limitation des délégations de crédits, refus d'autorisations spéciales, ...etc. Dans cette forme, c'est justement la relation entre l'ordonnateur mis en cause et l'autorité supérieure qui est touchée par cette mesure. Aucune responsabilité directe n'est mise en œuvre, mais elle est en générale, la forme qui précède le déclenchement d'une procédure de mise en jeu de la responsabilité disciplinaire sous sa première forme.

Dans cette optique, et suivant l'article (93) de l'ordonnance 95-20, La Cour des comptes peut se prononcer sur l'exemption de sanction de la Cour, les auteurs des faits relatifs à la discipline budgétaire et comptable, s'ils ont agi sur ordre écrit émis par leurs supérieurs hiérarchiques ou par toute personne habilitée à donner un tel ordre. Dans ce cas, la responsabilité du chef hiérarchique se substitue à celle de l'exécutant.

Par ailleurs, toute procédure disciplinaire engagée contre un ordonnateur est au plan du droit nulle et de nul effet, s'il est établi que les ordres dont il a refusé l'exécution étaient de nature à engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire.²⁰

D- La responsabilité pécuniaire

Cette responsabilité découle d'un principe général (a) et de procédures particulières : la responsabilité devant la chambre de discipline budgétaire et financière de la Cour des comptes (b).

a) – Le principe général

Le principe est que toute ordonnateur, doit payer de ses deniers personnels, le montant correspondant aux dépenses payées en dépassement de crédits. L'article (31) de la loi n° 90-21 relative à la comptabilité publique, affirme que « les

²⁰ - Voir notamment l'article (6) du décret exécutif n° 97-268 du 21 juillet 1997, *fixant les procédures relatives à l'engagement et à l'exécution des dépenses publiques et délimitant les attributions et les responsabilités des ordonnateurs.*

ordonnateurs sont responsables des certifications qu'ils délivrent ». Mais, en pratique, le principe est difficile à mettre en œuvre, notamment en cas où les sommes en question dépassent l'avoir personnel de l'ordonnateur. La qualité politique de certains ordonnateurs ne permet pas, souvent, le déclenchement d'une procédure de mise en débet de ces agents. Même quand ils quittent leurs fonctions, la procédure est considérée comme ayant un caractère politique, ce qui nous renvoi aux conclusions formulées à l'égard de la responsabilité politique des ordonnateurs.

b) – La procédure devant la chambre de discipline budgétaire et financière

La Chambre de contrôle de la discipline budgétaire et financière est une chambre spécialisée de la Cour des comptes. Elle est compétente pour engager la responsabilité de tout responsable ou agent des institutions et organismes publics. Les faits pouvant engager la responsabilité des agents (ordonnateurs, comptables, régisseurs, contrôleurs des dépenses engagées), sont les fautes ou irrégularités qui constituent une violation caractérisée des dispositions législatives et réglementaires régissant l'utilisation et la gestion des fonds publics et moyens matériels ayant causé un préjudice au Trésor public ou à un organisme public. Quinze points liés à la gestion financière et des biens publics par les agents de la comptabilité publique, sont cités par l'article (88) de l'Ordonnance n° 95-20.

SECTION III
LA RESPONSABILITE PERSONNELLE ET PECUNIAIRE DES
COMPTABLES PUBLICS

Suivant une définition générale, la responsabilité est : « une obligation de réparer le dommage que l'on a causé par sa faute, dans certains cas déterminée par la loi ». ²¹ La responsabilité est également une obligation morale de réparer une faute, de remplir un devoir, d'assurer les conséquences de ses actes. La responsabilité des agents publics chargés d'exécution des opérations financières est une responsabilité déterminée par la loi. Pour le comptable public, elle découle directement de la définition de ce dernier par l'article (33) de la loi 90-21 relative à la comptabilité publique. Est comptable public toute personne régulièrement nommée pour effectuer des opérations de recouvrement et de paiement, la garde et la conservation des fonds, titres, valeurs, objets ou matières dont il a la charge ; ainsi que du mouvement de comptes de disponibilité dont il ordonne ou surveille les mouvements.

²¹ - Dictionnaire Le Robert

Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables attribue à ceux-ci des fonctions de contrôle et d'exécution des opérations financières et leur réserve le maniement des deniers publics. Ainsi, à la responsabilité disciplinaire commune à tous les fonctionnaires et agents publics peut s'ajouter une responsabilité pécuniaire qui sanctionne l'inobservation des règles de la comptabilité publique et procure la réparation du préjudice qu'elle a causé. La responsabilité ainsi organisée en matière de comptabilité publique constitue pour le comptable à la fois une incitation à exercer soigneusement sa mission et une garantie d'indépendance et d'autorité à l'égard de l'ordonnateur.²²

§1 – UNE RESPONSABILITE SPECIFIQUE

Si le comptable public est un agent de l'Etat, le droit financier enregistre une singularité par rapport aux autres fonctionnaires en prévoyant une responsabilité « personnelle et pécuniaire » du comptable public envers l'Etat. Cette responsabilité a un caractère objectif. Elle est fondée sur la constatation des faits tels que : omission de recette, déficit de caisse, paiement d'une dépense à tort. Cette objectivité s'explique par le fait qu'elle ne nécessite pas une appréciation de la conduite personnelle du comptable. Donc, la responsabilité du comptable public est une responsabilité particulière.

La responsabilité du comptable public obéit à des règles très spécifiques, elle est immédiatement et automatiquement engagée dès qu'un fait générateur du débet est constaté. Elle signifie qu'en cas de déficit ou de débet, le comptable public doit solder de ses deniers personnels les droits dus par les redevables, dont la perception lui est confiée, les paiements effectués à tort ou les sommes dont il a la garde et qui viendraient à disparaître. L'argument souvent présenté par les juridictions c'est que la collectivité a subi une perte en deniers, suite au non - recouvrement d'une recette, au paiement d'une dépense irrégulièrement ou à un déficit de caisse ; qu'il est nécessaire de le combler des deniers personnels du comptable.

Il s'agit donc d'une responsabilité qui repose sur une faute présumée de la part du comptable. Les cas où celui-ci peut dégager sa responsabilité sont strictement définis par les lois et règlements : force majeure, réquisition, admission en non-valeurs.

§ 2- OPERATIONS GENERATRICES DE RESPONSABILITE

²² - J. Charrier, « *La responsabilité du comptable public* », in *Comptabilité publique : Continuité et modernité*, op. cit., p. 164.

La responsabilité du comptable public est fondée sur les obligations de ses fonctions. C'est ainsi qu'elle porte sur à la fois sur les opérations qu'il exécute lui-même et sur les contrôles qu'il est tenu d'assurer. Les faits générateurs de la responsabilité du comptable public correspondent exactement aux fonctions qui lui sont attribuées par la loi relative à la comptabilité publique. Cette responsabilité s'étend, dans le temps, de la date de son installation jusqu'à la date de cessation de ses fonctions.

Les comptables publics sont responsables en ce qui concerne les faits générateurs suivants : recettes, dépenses, opérations de trésorerie, préjudice causé à des tiers, conservation des fonds et valeurs, tenue de la comptabilité et conservation des pièces justificatives, conservation des biens et droits non pécuniaires. Ainsi, aux termes de l'Art. (45) de la loi 90-21, le comptable public est personnellement et pécuniairement responsable de la tenue de la comptabilité, de la conservation des pièces justificatives et documents de comptabilité et de toutes les opérations relatives aux recettes, aux dépenses et aux opérations de trésorerie.

A- Recettes

Les comptables sont responsables de la surveillance de la mise en recouvrement, des contrôles préalables au recouvrement, enfin du recouvrement lui-même.

- La mise en recouvrement des recettes incombe aux ordonnateurs. Les comptables sont seulement chargés d'y veiller, c'est-à-dire de rappeler les ordonnateurs à l'exercice de leurs fonctions dans la limite des éléments dont ils disposent, c'est-à-dire des documents dont ils sont dépositaires ou qui doivent réglementairement leur être communiqués.

- Les contrôles que les comptables sont tenus d'exercer sur les recettes portent sur l'autorisation de percevoir et sur la régularité des réductions et annulations.

B- Dépenses

Les comptables sont responsables des contrôles préalables au paiement des dépenses et au paiement lui-même.

- Les contrôles que les comptables sont tenus d'exercer sur les dépenses sont définis par la loi sur la comptabilité publique. Ils sont donc responsables des dépenses payées en dépassement des crédits disponibles ; sans pièces justificatives ou sur des pièces justificatives insuffisantes ; d'après des liquidations erronées, ou en dépit de la prescription.

- Le paiement, au sens de l'acquittement des dettes, est l'affaire des seuls comptables, qui sont en conséquence responsable des dépenses payées en sus de ce

qui était dû, à des personnes autres que les créanciers ou leurs ayants droit ou en méconnaissance d'une opposition ou d'un nantissement.

Le comptable public ne peut procéder à un paiement que si le créancier de l'Etat est muni d'un titre de paiement qui servira de base pour l'établissement d'un ordre établi par l'ordonnateur. En tout état de cause, le comptable ne diffère pas purement et simplement à cet ordre. Avant d'effectuer le paiement d'une dépense, le comptable public doit procéder à un double contrôle, à la lumière des lois et règlements pour s'assurer de la régularité de la dépense. Ce contrôle porte notamment sur :

* *La qualité de l'ordonnateur* : C'est la régularité de l'assignation. L'ordonnateur doit être accrédité auprès du comptable public. A cet effet, l'ordonnateur doit transmettre au comptable assignataire le spécimen de sa signature ainsi que l'acte de nomination. Cette signature permet au comptable de connaître l'ordonnateur avec lequel, il est en relation.

* *La disponibilité des crédits* : le comptable assignataire doit avoir connaissance des crédits mis à la disposition de l'ordonnateur avec lequel il est en étroite collaboration ; il reçoit donc un exemplaire du budget qui lui permettra de reconnaître à chaque instant le montant des crédits initiaux, le montant des crédits consommés, le montant des crédits disponibles.

* *L'imputation de la dépense* : Le comptable assignataire doit vérifier si l'ordonnateur a respecté la bonne imputation des crédits au regard des chapitres de l'année d'imputation, c'est-à-dire qu'il vérifie si l'objet de la dépense correspond bien au chapitre auquel la dépense est imputée.

* *La validité de la créance* : Ce contrôle porte sur plusieurs éléments :

- La constatation du service fait : Le principe veut que le paiement ne peut être fait qu'après constatation du service fait. Ceci nous amène à dire que le fournisseur ne peut être payé qu'après livraison de la marchandise. Le service fait est traduit par un cachet portant mention «service - fait », plus le numéro de l'inventaire porté au verso de la facture.

- Le caractère libératoire du règlement : Le paiement doit être effectué entre les mains du véritable créancier dans les conditions tel que l'Etat soit définitivement libéré.

- Le visa du contrôleur des dépenses engagées : Avant de procéder au paiement, le comptable assignataire doit exiger le visa du contrôleur des dépenses engagées. C'est un cachet portant le numéro et la date de l'engagement, plus la signature de ce dernier.

- L'exactitude des calculs de liquidation : le comptable assignataire doit vérifier la concordance des décomptes portés sur la facture, la fiche technique et le mandat de paiement ainsi que la concordance des éléments portés sur la pièces justificatives,

avec ceux de la facture et la concordance des montants arrêtés en chiffres et en lettres.

- L'absence d'opposition de paiement : Pour pouvoir procéder au paiement, le comptable doit s'assurer qu'il n'y a aucun acte empêchant le paiement notamment, une saisie-arrêt, cession, opposition et que le mandat de paiement n'est pas atteint de la déchéance quadriennale. La déchéance quadriennale signifie que les dettes de l'Etat sont prescrites dans un délai de quatre ans (4 exercices).

C- Opérations de trésorerie

Dans ses attributions de caissier, le comptable public est personnellement et pécuniairement responsable des fonds et valeurs qu'il détient et de tout maniement des comptes de disponibilité. Il est en plus responsable, de la conservation des pièces justificatives, de la tenue régulière des registres et documents comptables, de la garde des matières mises à sa charge.

§ 3- MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITE DES COMPTABLES PUBLICS

Le comptable public dont la responsabilité pécuniaire est mise en jeu, a l'obligation de verser de ses deniers personnels, une somme égale au débet mis à sa charge.²³ Un débet résulte soit d'un déficit de caisse, d'une recette non recouvrée, d'une dépense payée à tort, soit, de la disparition d'un bien, dans le cas où il en tient la comptabilité matière.

Une des principales garanties accordées au comptable est que sa responsabilité personnelle et pécuniaire ne peut être mise en jeu que par le ministre chargé des finances ou par la Cour des comptes (Art. 46 de la loi n° 90-21). Elle est déclenchée par la procédure de mise en débet qui peut être juridictionnel ou administratif.

Le débet juridictionnel est prononcé par la Cour des comptes, en forme d'arrêt de débet, lorsque à l'occasion de l'examen de la gestion du comptable, la juridiction financière découvre une irrégularité (Art. 83 de l'Ordonnance n° 95-20).

Le débet administratif est prononcé par le ministre des finances, il provient généralement à la suite d'une vérification sur place du poste une équipe de

²³ - Art. (3) du décret exécutif n° 91-312 du 7 septembre 1991, *fixant les conditions de mise en jeu de la responsabilité des comptables publics, les procédures d'apurement des débet, de souscription d'assurance couvrant la responsabilité civile des comptables publics.*

l'Inspection Générale des Finances. Il émane du ministre chargé des finances en forme d'arrêté de débet.

Juridictionnel ou administratif, le débet des comptables publics obéit à des règles spécifiques, plus particulièrement en matière d'exécution, d'assurance et des mécanismes régulateurs permettant d'atténuer les conséquences de la mise en jeu de la responsabilité. Au plan d'exécution des actes, la mise en débet dans ses deux formes est exécutoire dès sa notification au comptable. Les débet portent intérêt au taux légal à compter de la date de leur notification (titre exécutoire).²⁴ Pour constituer des garanties, le comptable public doit souscrire une assurance couvrant sa responsabilité en cas où cette dernière est mise en jeu. Enfin, les mécanismes régulateurs permettent à l'autorité compétente (ministre des finances) d'exonérer le comptable public (décharge de responsabilité) ou de le dispenser de verser tout ou une partie des sommes mises à sa charge (remise gracieuse).

§ 4- MECANISMES ATTENUANT LA RESPONSABILITE

Les comptables dont la responsabilité se trouve engagée, peuvent toujours justifier leur bonne foi. L'assouplissement du régime de responsabilité découle directement du souci d'assurer une meilleure protection du comptable contre les risques de sa fonction.

A- La décharge de responsabilité

Décharge de responsabilité prononcée par le Ministre des finances : Conformément à l'article (38) de la loi n° 91-12 du 7 septembre 1991, le ministre des finances peut statuer sur les demandes en décharge de responsabilité totale ou partielle, introduites par les comptables publics à l'encontre desquels des arrêtés de débet ont été prononcés par ses soins.

Décharge de responsabilité par la Cour des comptes : Un comptable public dont sa responsabilité personnelle et pécuniaire a été engagée, conserve la possibilité d'obtenir une décharge partielle de sa responsabilité. Cependant, le comptable peut bénéficier d'une décharge totale de responsabilité en cas de vol ou de perte de deniers et matières pour lesquels le comptable peut se prévaloir de la force majeure et justifier qu'il n'a commis ni faute ni négligence dans l'exercice de

²⁴ - Art. (84) de l'Ordonnance 95-20 relative à la Cour des comptes, en ce qui concerne les arrêts de débet. Loi n° 63-198 du 8 juin 1963, instituant une agence judiciaire du Trésor, en ce concerne les arrêtés de débet.

ses fonctions.²⁵ Ainsi, la décharge totale se trouve justifiée par un caractère imprévisible et irrésistible.

Lorsque la demande de décharge est acceptée, le déficit est mis à la charge de l'Etat ou de l'organisme concerné. Toutefois, la jurisprudence a rejeté à maintes reprises le cas de force majeure dans certains cas :

- l'insuffisance des moyens n'a pas été considérée comme un élément constitutif de la force majeure ;
- un paiement effectué sur pièces fausses, détournement réalisé par le personnel du poste comptable.

B- La remise gracieuse

Lorsque la décharge de responsabilité se trouve rejetée, le comptable peut adresser une autre demande au ministre des finances lui demandant une remise gracieuse de son débet. La remise gracieuse n'est pas de droit, elle s'obtient après appréciation du dossier par le ministre des finances qui jouit d'un pouvoir discrétionnaire pour accorder ou refuser la remise gracieuse. L'avis du comité de contentieux est nécessaire en matière de la remise gracieuse pour les montants excédants 1000 DA.²⁶ Ce comité examine la demande de remise gracieuse et donne un avis motivé qui est communiqué au ministre des finances aux fins de décision définitive.

En ce qui concerne les arrêts définitifs de débet rendus par la Cour des comptes, les comptables publics peuvent, en vertu des garanties que leur réserve la loi, introduire un recours en grâce auprès du président de la république.

C- La réquisition

L'objectif que se fixe le contrôle comptable est de garantir que les dépenses publiques répondent aux critères de régularité et de conformité par référence, aux lois et règles budgétaires et financières qui leur sont applicables. Sur ce point, le comptable public constitue un véritable rempart contre les dépenses irrégulières que l'ordonnateur lui présenterait pour exécution. S'il n'assume pas correctement cette fonction, sa responsabilité personnelle et pécuniaire serait engagée.

Une dépense publique est réputée faite, à partir du moment où le comptable a accordé son visa «vu bon à payer», sur le titre de paiement. S'il estime que la dépense est irrégulière, le comptable se trouve dans l'obligation de refuser le titre et

²⁵ - Art. 82 de l'Ord. 95-20 du 17 juillet 1995 relative à la Cour des comptes.

²⁶ Ord. n° 70-81 du 23 novembre 1970 portant institution de remise gracieuse de dette.

s'opposer au paiement proprement dit. Dès lors, il renvoi à l'ordonnateur le titre rejeté avec une note exposant les motifs du refus de visa. Le rejet peut être total ou partiel.

Ce pouvoir dont jouit le comptable trouve sa justification dans l'engagement de sa responsabilité personnelle et pécuniaire d'une part, et dans la nécessité d'arrêter l'exécution des dépenses entachées d'irrégularité, d'autre part. Cependant, le comptable n'a pas à apprécier l'opportunité de l'ordonnancement, s'il a été entrepris suivant les formes requises. Il doit effectuer son contrôle sur pièces. Il n'a pas à s'assurer que les notifications contenues dans les pièces justificatives produites à l'appui d'un mandat sont exactes.

L'ordonnateur bénéficie d'un droit lui permettant de requérir le comptable de payer, malgré les irrégularités constatées par ce dernier. L'article (47) de la loi 90-21, donne aux ordonnateurs le droit de réquisition. La procédure que doit suivre l'ordonnateur pour requérir le comptable consiste à transmettre à celui-ci une déclaration dont il requiert sous sa responsabilité et par écrit qu'il soit passé outre au refus du comptable.

Ainsi, l'ordonnateur substitue sa responsabilité à celle du comptable, qui se trouve, dans ce cas, déchargée, en cas d'irrégularité de paiement. Face à cette réquisition le comptable se trouve devant deux situations :

- Il doit refuser de déférer aux ordres de réquisition lorsque le refus de paiement est motivé par :

- L'indisponibilité des crédits ;

- L'indisponibilité des fonds, sauf pour l'Etat ;

- L'absence de justification du service fait ;

- Le caractère non libératoire du règlement ;

- L'absence du visa du contrôleur des dépenses engagées ou de la commission des marchés habilitée, lorsqu'un tel visa est prévu par la réglementation en vigueur.

Lorsque le comptable obéit à la réquisition, en dehors des points cités ci-haut, il effectue le paiement tout en gardant sa responsabilité déchargée. Ensuite, il est tenu d'adresser dans un délai de 15 jours un rapport circonstancié au ministre chargé des finances pour dégager sa responsabilité.

D- L'admission en non – valeurs

La procédure d'admission en non-valeurs est régie par les articles (22) à (27) du décret exécutif n° 93-46 du 6 février 1993, elle a pour seul effet de décharger le

comptable public de sa responsabilité mais elle ne libère pas les redevables à l'égard desquels le recouvrement forcé doit être repris, s'ils reviennent à meilleure fortune.

En effet, lorsque les poursuites effectuées pour le recouvrement des créances étrangères à l'impôt et au domaine, comme en matière d'impôts directs, s'avèrent infructueuses, le receveur des impôts procède à la réduction d'office de ses prises en charge du montant des états exécutoires non recouverts et les envoie au comptable assignataire, appuyés des pièces justificatives « d'irrecouvrabilité ».

Sont considérées comme irrecouvrables, les créances dont les débiteurs sont décédés, disparus sans laisser de biens saisissables ou poursuivis sans succès.

La procédure en matière comptable, consiste à la formulation par le comptable public d'une demande d'admission en non-valeurs des états exécutoires dont le recouvrement entrepris par les receveurs des impôts s'est avéré infructueux. Ils doivent, à cet effet, établir un état des créances restant à recouvrer faisant ressortir d'une manière distincte, les créances dont l'admission en non-valeurs est demandée. Cet état appuyée des pièces justificatives doit être adressée à l'ordonnateur ayant émis les ordres de recettes en question. Ces derniers sont chargés de produire une décision fixant la liste des créances admises en non-valeurs. La dite décision est ensuite notifiée au comptable assignataire qui de son côté procède à la réduction de ses prises en charge, le montant des admissions en non-valeurs, figurant sur la décision de l'ordonnateur.

SECTION IV

LE PRINCIPE DE NON - AFFECTATION DES RECETTES AUX DEPENSES

Les dépenses et les recettes forment deux blocs séparés ; il n'est pas possible d'affecter une recette à une dépense. Il s'agit d'une règle générale qui n'autorise aucune affectation. En effet, pour des considérations multiples ce principe a une portée stricte. Financièrement, il limite les gaspillages et rend l'autorisation budgétaire plus claire. Politiquement, l'assignation serait désastreuse pour l'intérêt général, car les dépenses seront dans ce cas hiérarchisées, les dépenses les mieux garanties seraient celles qui s'appuieraient sur des recettes sûres. Toutefois, et également pour des considérations multiples (politiques, techniques et financières), des dérogations ont été reconnues par la loi. Ces exceptions concernent les budgets annexes,²⁷ les comptes spéciaux du Trésor,²⁸ la procédure de rétablissement de crédits²⁹ et les fonds de concours.

²⁷ - Articles (44) et (45) de la loi 84-17 du 7-7-1984 modifiée et complétée relative aux lois de finances

Par ailleurs, il est nécessaire de traiter différemment la portée de ce principe au plan budgétaire (affectation des crédits) et au plan comptable (affectation des fonds). Si au plan budgétaire, le principe de non - affectation découle de la règle de l'universalité qui contient à côté du principe de non - compensation entre recettes et dépenses, le principe de non - affectation d'une recette à une dépense déterminée. La règle de l'universalité en interdisant une telle affectation entre recette et dépense est complétée par la règle de spécialité qui ne concerne que les crédits (affectation des dépenses uniquement par nature ou par service.³⁰ Au plan comptable, le principe conserve la même définition, mais il n'a pas la même portée, puisque il concerne la non – affectation des fonds.

Le principe doit être analysé à partir de deux angles différents : une unité de la trésorerie publique au niveau national «*au plan macro-économique* », et une unité de caisse au niveau de chaque poste comptable «*au plan micro-économique* ». Il s'agit là d'un principe d'organisation administrative et comptable qui ne supporte que quelques rares exceptions.

§ 1- LA REGLE DE L'UNITE DE TRESORERIE

Les deniers publics se distinguent, suivant les organismes qui en sont propriétaires, en deniers de l'Etat, deniers de la wilaya, deniers communaux et deniers des établissements publics. Mais cette distinction n'apparaît pas dans les écritures. Tous les deniers des organismes publics sont gérés en commun. En effet, l'une des fonctions du Trésor consiste à s'assurer, qu'à tout instant, les comptables publics sont sur toute l'étendue du territoire, en mesure de faire face aux paiements exigés par les créanciers de l'Etat. Le Trésor assure l'alimentation constante des caisses des comptables pour permettre en tout lieu du territoire le paiement des dépenses publiques ; procédant ainsi par un mouvement perpétuel des fonds dans l'espace. Les fonds étant en effet centralisés dans une caisse unique, le Trésor pourra en assurer la gestion et la répartition adéquate malgré la dissémination des postes comptables.

L'unité de la trésorerie est un principe fondamental, qui se matérialise par une obligation qui pèse sur toutes les collectivités publiques ou organismes publics qui font partie de la sphère de la comptabilité publique. Cette obligation est celle du dépôt de leur fonds au Trésor public.

²⁸ - Articles (48) à (61) de la loi 84-17

²⁹ - Article (10) de la loi 84-17 ; Décret exécutif n° 98-199 du 09 juin 1998, portant application de l'article 10 de la loi n° 84-17 ; Instruction n° 29 du 09-08-1998 relative à la procédure de rétablissement de crédits.

³⁰ - Pour plus de détails voir notre polycopié de finances publiques, I.N.F, 1992.

§ 2- LA REGLE DE L'UNITE DE CAISSE

Comme la règle de l'unité de trésorerie, cette règle est une application du principe de non – affectation des fonds. La règle de l'unité de caisse s'applique à tous les fonds, sous quelque forme qu'ils soient détenus. Il en résulte que chaque comptable ne doit avoir qu'une seule caisse et un seul compte postal. Cette interdiction a été instituée pour éviter la répartition des fonds sur plusieurs caisses ce qui rendrait le contrôle difficile et parfois inefficace. Par ailleurs, la spécialité des crédits au plan budgétaire n'est pas suivie par une spécialité des fonds, la création de plusieurs caisses n'aurait aucune justification pratique. Le comptable public n'est pas autorisé à ouvrir des « tiroirs » au niveau de son poste afin de désigner à chaque catégorie de dépenses les fonds qui lui sont réservés. Un organisme public ne peut pas refuser le paiement d'une dépense au motif que les recettes correspondantes n'ont pas été recouvrées.

Les comptables publics et les régisseurs sont tenus d'ouvrir un compte courant postal. Ce compte est ouvert au comptable public ou au régisseur es - qualité. Sont intitulé ne doit pas comprendre le nom patronymique du comptable ou du régisseur.³¹ Aucun montant minimum n'est exigé pour l'ouverture d'un compte postal, les prestations relatives aux opérations sur compte sont également gratuites.

Sauf dérogations spéciales, les comptables publics et les régisseurs ne sont pas autorisés à ouvrir un compte bancaire. Parmi les dérogations connues figure celle accordée aux postes diplomatiques et consulaires. Cette dérogation n'a qu'un effet minime, du fait que les recettes collectées (droit de chancellerie) sont versées périodiquement à la trésorerie centrale. Notons par ailleurs, que suivant le principe de l'unité de trésorerie, l'utilisation du circuit bancaire n'est pas admise en comptabilité publique. Le recours au circuit bancaire, peut être utilisé à titre occasionnel pour le paiement de certaines dépenses par accreditif. Il ne s'agit pas d'une dérogation, mais d'un simple aménagement du mode de règlement d'une dépense publique.³²

L'unité de caisse signifie également au plan matériel, que les fonds disponibles chez un comptable public, quelque soit leurs natures, sont destinés au règlement des dépenses (numéraire, avoirs au compte courant postal, compte de Trésor). Ces disponibilités sont constituées également à partir des versements par

³¹ - Décret exécutif n° 92-26 du 13 janvier 1992, *relatif aux comptes courants des comptables publics et des régisseurs.*

³² - Décret exécutif n° 92-19 du 9 janvier 1992, *fixant la procédure de paiement par accreditif des dépenses de l'Etat, des collectivités locales et des établissements publics à caractère administratif.* Instruction n° 009/006/DCT du 18 avril 1992, *paiement par accreditif.*

les tiers ou par les autres comptables, en numéraire, au compte courant, ...etc). Un seul bloc qui ne supporte aucune répartition ou affectation préalable.

CHAPITRE II

LES AGENTS D'EXECUTION DES OPERATIONS FINANCIERES

L'exécution des opérations financières publiques nécessite l'intervention de plusieurs agents qui ont des statuts et des rôles différents. On peut les classer en trois catégories distinctes :

- *La première catégorie* est composée des membres des assemblées délibérantes qui discutent et arrêtent les budgets publics et en surveillent l'exécution. Ces assemblées et conseils n'interviennent qu'indirectement dans l'exécution, puisqu'ils donnent des autorisations d'exécution à une autre catégorie d'agents placée sous leur contrôle.

- *La deuxième catégorie* est composée des agents d'exécution proprement dits, plus particulièrement les ordonnateurs et les comptables. Cependant, il y a deux autres agents qui, soit par les visas qu'ils délivrent (contrôleurs des dépenses engagées) ou par le maniement des fonds (les régisseurs) concourent également à l'exécution des opérations financières publiques, malgré qu'ils n'apparaissent pas comme les deux principaux acteurs : les ordonnateurs et les comptables.

- *La troisième catégorie* est composée essentiellement des juges, qui peuvent, même à titre occasionnel intervenir dans l'exécution des opérations financières, soit par les jugements qu'ils prononcent ou par les ordonnances qu'ils délivrent.

C'est sans doute, la deuxième catégorie (ordonnateurs, comptables, régisseurs, contrôleurs financiers (chargés du contrôle des dépenses engagées) qui concoure directement à l'exécution des opérations financières des organismes publics, que nous lui réserverons les développements ci-après.

SECTION I

LES ORDONNATEURS

§ 1- Fonctions des ordonnateurs

L'ordonnateur est toute personne ayant qualité au nom de l'Etat, d'une collectivité locale, d'un établissement public pour contracter, constater, liquider une créance ou une dette et pour prescrire, soit le recouvrement (créance), soit le paiement (dette). Généralement placé à la tête d'un service public, l'ordonnateur a pour mission principale, le fonctionnement de son service dans les meilleures conditions. Il doit normalement associer ses efforts pour assurer une meilleure prise en charge des besoins des usagers, tout en respectant la réglementation. Les fonctions de l'ordonnateur ne sont pas tous d'ordre financier ; il est d'abord le gestionnaire principal ou secondaire du service (au plan du droit administratif), il est l'ordonnateur (vu sous l'angle de la comptabilité publique). Dans le langage administratif courant, le terme ordonnateur est rarement utilisé, on préfère souvent le terme de responsable. Néanmoins, ce dernier terme est significatif à double plan :

- il désigne, la compétence administrative de l'agent public, comme autorité pouvant prendre des décisions dans un certain nombre de domaines ;
- il englobe également, un pouvoir de donner l'ordre d'exécuter un acte financier, avoir une «signature » ayant force de débloquer les fonds. Cette « signature » n'est que la qualité d'ordonnateur légalement reconnue à l'agent public.

Par rapport à leurs obligations financières, les ordonnateurs sont soumis à certaines obligations qui découlent des textes relatifs à la comptabilité publique. Il s'agit de l'accréditation auprès des comptables et l'obligation d'écarter tout intérêt personnel de la gestion des finances de leurs organismes.

Dès son entrée en fonction, l'ordonnateur est tenu de s'accréditer auprès du comptable assignataire. L'accréditation consiste en la communication au comptable de l'acte de nomination ou de délibération et au dépôt du spécimen de signature. C'est l'acte par lequel l'ordonnateur se fait connaître auprès du comptable chez lequel seront assignés les ordres de recettes et de dépenses (Art. 24 de la loi n° 90-21). Elle est accompagnée impérativement d'un exemplaire de signature « spécimen de signature ». La même procédure s'applique aux mandataires, qui sont également tenus de transmettre aux comptables l'acte de délégation et le spécimen de signature.³³

§ 2- LES DIFFERENTS ORDONNATEURS

³³ - Arrêté du 06-01-1991/M.F., relatif à l'accréditation des ordonnateurs auprès des comptables publics assignataires.

Aux termes des dispositions de l'article (25) de la loi 90-21, «les ordonnateurs sont soit des ordonnateurs primaires ou principaux soit des ordonnateurs secondaires soit des ordonnateurs uniques ».³⁴

A - Les ordonnateurs primaires ou principaux

Sont ceux auxquels les autorisations budgétaires sont directement données et qui sont placés à la tête de la personne morale publique pour décider des recettes et des dépenses du budget.

a)- Etat

- *Budget général* : Les ministres ont la qualité d'ordonnateurs primaires ou principaux sur le budget général de l'Etat. En principe, le ministre est seul compétent dans le cadre des autorisations budgétaires pour décider des recettes et des dépenses intéressant son département, pour faire acquérir des droits de l'Etat et lui faire contracter des obligations. Il émet des ordonnances de paiement au profit des créanciers de l'Etat et des ordonnances de délégation de crédits au profit des ordonnateurs secondaires. Il notifie, dans la limite des autorisations de programme, les ordonnances de délégation d'autorisation de programme aux ordonnateurs secondaires. Le nombre d'ordonnateurs primaires varie selon la composition du gouvernement et du nombre de portefeuilles ministériels.

- *Comptes spéciaux du Trésor* : Les ministres peuvent avoir la qualité d'ordonnateur primaire ou principal sur les comptes spéciaux du Trésor. Les comptes spéciaux du Trésor sont exécutés au même titre que les dépenses du budget général.

- *Budgets annexes* : Sont ordonnateurs primaires ou principaux les responsables dûment désignés des services de l'Etat dotés d'un budget annexe. Actuellement, le seul budget annexe existant est celui des postes et télécommunications. Les crédits sont ouverts au ministre des postes et télécommunications, ordonnateur primaire de ce budget annexe. Notons que les activités de ce secteur sont transférées au profit de d'un établissement public à caractère industriel et commercial (E.P.I.C) pour la poste et à un opérateur des télécommunications, conformément à la nouvelle réforme de ce secteur, (loi n° 2000/03 du 5 août 2000).³⁵

b)- Collectivités locales

I- Wilayas : Le wali est ordonnateur principal de la wilaya (Art. 26 de la loi 90-21).

³⁴ - Les articles 25 et 27 de la loi 90-21 ont été modifiés et complétés par l'article (73) du décret législatif n° 92-04 du 11 octobre 1992 portant loi de finances complémentaire pour 1992.

³⁵ - Loi n° 2000/03 du 5 août 2000, *fixant les règles générales relatives à la poste et aux télécommunications*.

II- Communes : Le président de l'assemblée populaire communale est ordonnateur principal de budget de la commune(Art. 173 du code communal et l'Art. 26 de la loi 90-21).

c)- Etablissements publics à caractère administratif (E.P.A)

Est ordonnateur principal du budget de l'établissement public à caractère administratif le responsable dûment désigné auprès de cet établissement, en vertu de l'Art. 26 de la loi 90-21.L'appellation de ce responsable diffère selon l'activité de l'établissement : (directeur, directeur général, recteur, proviseur, conservateur ...)

B- Les ordonnateurs secondaires

L'ordonnateur secondaire est une autorité déconcentrée chargée *es-qualité*, dans les limites d'une circonscription territoriale, d'exécuter certaines opérations financières à l'exclusion de maniement de deniers. Les ordonnateurs secondaires rendent compte des mandats de paiement admis en dépense par des situations mensuels aux ordonnateurs principaux. Ils tiennent une comptabilité des engagements et des ordonnancements des dépenses.

a)- Etat :

Les besoins de déconcentration exigent qu'une partie des dépenses soit exécutée dans les wilayas. Chaque année, les ministres délèguent une partie des autorisations budgétaires aux chefs des services de wilaya qui ont, à ce titre, la qualité d'ordonnateurs secondaires. Aux termes de l'article (27) de la loi 90-21, sont ordonnateurs secondaires, les chefs des services déconcentrés pour le budget de fonctionnement de l'Etat. Pour ce qui est des dépenses d'équipement centralisées inscrites à l'indicatif des ministres, elles peuvent faire l'objet de délégation d'autorisation de programme et de crédits de paiement au profit des ordonnateurs secondaires concernés.

Les ordonnateurs secondaires sont donc, les directeurs régionaux et les directeurs de wilaya de chaque ministère, suivant l'organisation des services déconcentrés de l'Etat. Au niveau des représentations diplomatiques et consulaires de l'Algérie à l'étranger, le chef de poste (Ambassadeur ou Consul général) est ordonnateur secondaire.³⁶

³⁶ - Art. (8) du décret présidentiel n° 97-498 du 27 décembre 1997, *relatif à la gestion administrative et financière des postes diplomatiques et consulaires.*

Les ordonnateurs secondaires sont tenus de transmettre à la Cour des comptes leurs comptes administratifs conformément aux dispositions de l'article (63) de l'Ordonnance 95-20 relative à la Cour des comptes.³⁷

Les ordonnateurs secondaires bénéficient d'une délégation de crédits qui est un acte par lequel l'ordonnateur primaire met à la disposition des ordonnateurs secondaires les crédits initialement inscrits à son indicatif. La délégation de crédits est donc un transfert de compétences au profit du titulaire d'une fonction déterminée. De ce fait, elle n'a pas un caractère personnel et n'est pas influencée par les changements qui peuvent affecter les personnes qui exercent les fonctions, soit de l'autorité déléguante, soit de l'autorité délégataire.

La délégation comme acte de transfert des compétences, confère au délégataire le droit de prendre les décisions que nécessite l'accomplissement des tâches objet de la délégation. Tant qu'elle n'a pas été retirée, la délégation de pouvoir enlève au déléguant tout pouvoir de gérer à la place du délégataire. L'ordonnateur secondaire est personnellement et pécuniairement responsable des actes de sa gestion.

Les procédures de délégation diffèrent des crédits de fonctionnement des crédits d'équipement.

I- Délégation de crédits de fonctionnement

La délégation de crédits de fonctionnement est un acte par lequel l'ordonnateur primaire met à la disposition des ordonnateurs secondaires, les crédits nécessaires au fonctionnement des services. L'ordonnateur primaire transmet au contrôleur financier placé auprès de lui, l'ordonnance de délégation de crédits accompagnant la fiche d'engagement aux fins de visa. Les documents visés sont adressés par l'ordonnateur primaire au trésorier central, aux trésoriers de wilayas et aux contrôleurs financiers de wilaya.

L'ordonnateur primaire peut procéder à des retraits de crédits de fonctionnement, sur les montants délégués initialement à l'ordonnateur secondaire, par le biais d'une ordonnance de retrait de délégation de crédits. Cette ordonnance, pour qu'elle soit exécutée devait être communiquée au comptable et au contrôleur financier.

2- Délégation de crédits d'équipement

³⁷ - L'article (2) du décret exécutif n° 96-56 du 22 janvier 1996, *fixant à titre transitoire, les dispositions relatives à la reddition des comptes à la Cour des comptes.*

Les opérations d'équipement public centralisées inscrits à l'indicatif des ministres peuvent faire l'objet de délégation d'autorisation de programme et de crédits de paiement, au profit des ordonnateurs secondaires concernés.

- La délégation d'autorisation de programme revêt un caractère pluriannuel ;
- La délégation de crédits de paiement revêt un caractère annuel.

Comme en matière des crédits de fonctionnement, les ordonnateurs primaires peuvent émettre des ordonnances de retrait d'autorisation de programme ou de crédits de paiement.³⁸

b)- Etablissements publics à caractère administratif (E.P.A) : S'il n'est pas prévu d'ordonnateurs secondaires pour l'exécution des budgets des collectivités locales, en revanche certaines établissements à compétence nationale possédant des unités ou antennes (annexes) éloignées du siège central, peuvent avoir des ordonnateurs secondaires chargés de prescrire l'exécution des recettes et des dépenses. Toutefois, la désignation de ces ordonnateurs secondaires doit être prévue par le texte réglementaire fixant les statuts de l'établissement concerné.³⁹

C- Les ordonnateurs uniques

La qualité d'ordonnateur unique a été conférée au wali pour l'exécution des opérations d'équipement public déconcentrées (Art. 27 de la loi n° 90-21). Les programmes sectoriels déconcentrés de l'Etat (P.S.D), concernent les programmes d'équipement inscrits à l'indicatif du Wali dont l'autorisation de programme par sous secteur de la nomenclature est notifiée par décision programme du ministre chargé des finances ; conformément au programme annuel d'équipement retenu par le gouvernement.⁴⁰ Les crédits de paiement correspondants sont affectés par le ministre des finances au Wali par sous - secteur. Par la suite, le Wali procède par décision à la répartition par chapitre des crédits de paiement qui lui sont notifiés. Il peut en outre, dans la limite des crédits de paiement qui lui sont notifiés, procéder à des virements d'un sous – secteur à une autre au sein d'un même secteur.

Un ordonnateur unique, n'est ni principal ni secondaire. Il n'est pas principal car il n'administre pas un budget qu'il lui soit propre et les crédits qu'il exécute sont ventilés à partir du budget d'équipement de l'Etat. Il n'est pas aussi secondaire, car

³⁸ - Instruction n°12/D.C.T. du 02 août 1993, *relative à la délégation de crédits d'équipement aux ordonnateurs secondaires.*

³⁹ - Art. (61) du décret n° 91-313, *fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics.*

⁴⁰ - Art. (16) du décret exécutif n° 98-227 du 13 juillet 1998, *relatif aux dépenses d'équipement de l'Etat.*

les crédits ne lui sont pas délégués au moyen d'ordonnances de délégation de crédits mais affectés au début de l'année, en exécution du programme annuel d'équipement.⁴¹

D- Les ordonnateurs suppléants ou délégués

Les articles (28) et (29) de la loi 90-21 prévoient que, les ordonnateurs primaires ou principaux, secondaires et uniques peuvent :

1)- en cas d'absence ou d'empêchement, se faire suppléer par un acte de désignation régulièrement établi et notifié au comptable assignataire ;

2)- dans la limite de leurs attributions et sous leur responsabilité, donner délégation de signature à des fonctionnaires titulaires placés sous leur autorité directe.

a) – Les ordonnateurs suppléants

Il ressort du contenu de l'article (29) sus - cité que les ordonnateurs suppléants sont désignés d'avance pour exercer des fonctions des ordonnateurs principaux, secondaires, uniques ou délégués lorsque ceux-ci sont absents ou empêchés.

b) – Les ordonnateurs délégués

Les ordonnateurs principaux ou secondaires peuvent désigner des agents à qui ils délèguent leurs signatures. Les mandataires ou délégués reçoivent des ordonnateurs une délégation de signature qui les autorise à accomplir certains actes sous le contrôle et la responsabilité de leurs supérieurs. Dans la pratique administrative, les mandataires sont les collaborateurs immédiats de l'ordonnateur.

En tant qu'agent d'exécution, le mandataire n'a pas d'existence statutaire, du fait que sa qualité ne découle pas des dispositions légales ou réglementaires, mais de l'acte de délégation. L'acte de délégation est la source qui permet au délégataire d'exécuter les opérations engageant la personne publique. Seuls les ordonnateurs légalement désignés sont responsables de l'exécution de ces opérations. Si les besoins des services et la confiance qu'éprouve le supérieur pour ses subordonnés, justifient une telle délégation, la responsabilité de l'ordonnateur n'est en aucun cas écartée.

⁴¹ - Cf. I.N.F, *Réglementation de la comptabilité publique*, polycopié, 1989, p. 38. A prendre en considération l'évolution de la législation en la matière.

Enfin, la délégation est révoquée de plein droit à chaque modification dans les fonctions du délégant et du délégataire.

SECTION II LES COMPTABLES PUBLICS

§ 1- PROCEDURES COMMUNES D'INSTALLATION ET DE PRISE DE FONCTIONS

Les comptables sont soumis à un ensemble de règles communes qui s'ajoutent au statut général des fonctionnaires et au statut particulier auquel ils appartiennent.

A- Statut

La qualité de comptable public correspond à une fonction, qui n'est pas attachée à la personne de l'agent qu'il l'occupe. Un agent peut passer d'une fonction comptable à une autre non comptable. Il peut occuper une fonction comptable indépendamment de son grade (inspecteur, inspecteur principal ou central). Les statuts particuliers des corps du ministère de finances traitent en partie les conditions de base relatives à la nomination dans certains postes comptables ;⁴² l'appréciation est laissée au pouvoir discrétionnaire de l'administration. Notons par ailleurs, que d'autres comptables publics sont seulement agréés par le ministre des finances parmi le personnel des autres administrations. L'agrément résulte de l'accord donné par le ministre chargé des finances ou son représentant dûment habilité, à la désignation d'un agent comptable et lui confère la qualité de comptable public.⁴³ L'agrément est accordé aux agents remplissant statutairement la qualité d'agent comptable ou à défaut, aux agents ayant les qualifications professionnelles requises, sur proposition de l'ordonnateur ou de l'autorité ayant pouvoir de nomination. Les agréments sont accordés aux comptables des services de poste et télécommunications, des établissements relevant de l'éducation et de la formation, des postes diplomatiques et consulaires de l'Algérie à l'étranger.

L'agrément en tant que procédure de nomination à un poste comptable présente quelques inconvénients notamment, quant à la séparation de l'ordonnateur du comptable, puisque la gestion de la carrière du comptable est du ressort des services de l'ordonnateur. Une partie de ces comptables exercent à côté des tâches

⁴² - Décret exécutif n° 90-334 du 27 octobre 1990 *portant statuts particuliers des travailleurs appartenant aux corps spécifiques de l'administration chargée des finances.*

⁴³ - Art. (2/2) du décret exécutif n° 91-311 du 7 septembre 1991 *relatif à la nomination et l'agrément des comptables publics.*

comptables des missions administratives auprès des services de l'ordonnateur. A titre d'exemple, l'attaché de chancellerie qui est l'agent comptable du poste diplomatique ou consulaire est placé sous la responsabilité du chef du poste (Ambassadeur ou Consul général), est chargé également de la gestion du patrimoine immobilier et mobilier de l'Etat mis à la disposition du poste. Les chèques bancaires émis en règlement de dépenses sont signés par l'agent comptable et contresignés par le chef du poste diplomatique et consulaire.⁴⁴

Compte tenu des inconvénients de l'agrément dans certains cas, l'administration des finances préfère autant que possible la nomination à l'agrément des agents comptables des établissements publics à caractère administratif autres que ceux de l'éducation et de la formation.⁴⁵ L'agrément demeure un mode exceptionnel de désignation aux postes comptables.

B- Entrée en fonctions

Les comptables publics sont astreints à la prestation d'un serment avant d'être installés dans leur poste comptable.⁴⁶ C'est un acte par lequel le comptable jure de s'acquitter de ses fonctions avec probité et fidélité et de conformer exactement aux lois et règlements qui ont pour objet d'assurer l'inviolabilité et le bon emploi des fonds publics. Le serment n'est prêté qu'une seule fois, à l'installation du comptable dans son premier poste. Enfin, la prestation du serment donne lieu à l'établissement d'un procès verbal. Dans certains postes comptables, les références du procès – verbal de prestation de serment peuvent être mentionnées dans sa carte professionnelle.

Par ailleurs, tout comptable public ne peut assumer ses fonctions sans avoir été préalablement nommé dans le poste comptable d'affectation. Il doit en outre, souscrire une assurance à titre individuel garantissant les risques inhérents à sa responsabilité et liée à ses fonctions. Cette assurance couvre la responsabilité pécuniaire du comptable tant en ce qui concerne son fait personnel que le fait d'autrui. Cette assurance est concrétisée soit par un contrat d'assurance individuel souscrit auprès d'un organisme d'assurance, soit par une adhésion à une association mutuelle de comptables publics.⁴⁷

⁴⁴ - Décret présidentiel n° 97-498 du 27 décembre 1997, *relatif à la gestion administrative et comptable des postes diplomatiques et consulaires.*

⁴⁵ - Instruction n° 07/D.G.C. du 27 avril 1993 et Instruction n° 04/D.G.C. du 22 février 1997, *relatives à la nomination et l'agrément des agents comptables auprès des E.P.A.*

⁴⁶ - Arrêté du ministre des finances du 06-01-1991 *relatif à l'installation et la remise de service des comptables publics.*

⁴⁷ - D.E. n° 91-312 du 7 septembre 1991, *fixant les conditions de mise en jeu de la responsabilité des comptables publics, les procédures d'apurement des débits, les modalités de souscription d'assurance couvrant la responsabilité civile des comptables publics.*

Une retenue mensuelle sur le traitement du comptable doit être effectuée par l'ordonnateur au profit des organismes chargés d'assurer la garantie de ces risques.⁴⁸

La souscription d'une assurance est un procédé qui a remplacé la gage sur les biens personnels du comptable, exigé autrefois du comptable public avant son entrée en fonction. Seuls les personnes qui étaient relativement fortunées pouvaient accéder à la fonction de comptable. Aujourd'hui, l'exercice de cette fonction n'est plus lié à la détention de biens ou de fortunes personnelles. Cependant, la souscription d'assurance ou l'adhésion à une mutuelle de comptables est obligatoire.

Pour être installé, le comptable doit produire en original ou en copie certifiée :

- l'acte de nomination ou d'affectation ;
- le procès – verbal de prestation de serment ;
- un exemplaire du contrat d'assurance.

Ces pièces doivent être jointes au premier rapport de gestion du comptable entrant dont il est tenu de déposer auprès de la Cour des comptes

L'installation du comptable est effectuée par le ministre des finances ou son représentant. Elle doit faire l'objet d'un procès – verbal de passation de service signé contradictoirement par le comptable entrant et le comptable sortant. En cas d'empêchement majeur, le comptable sortant est remplacé par son représentant ou l'agent ayant détenu provisoirement les fonds et valeurs.

Le procès – verbal de passation de service constate la remise au comptable entrant du numéraire, des valeurs diverses et des pièces justificatives des opérations effectuées. Il est accompagné d'un état sommaire des restes à recouvrer et des restes à payer, d'une balance générale des opérations et de l'inventaire du poste.

Les réserves doivent être formulées par écrit et de façon précise et motivé et transmises au ministre des finances. Elles peuvent être mentionnées au procès – verbal de remise de service lorsqu'il s'agit notamment de déficit de caisse. La responsabilité des comptables publics ne peut être mise en jeu en raison de leurs prédécesseurs, que pour les opérations prises en charge, après vérification sans réserves, lors de la remise de service, ou qui n'auraient pas été constatées par le comptable entrant dans un délai de trois mois à partir de la date de remise de

⁴⁸- Art. (89) de la loi de finances complémentaire pour 1992 (décret législatif n° 92-04 du 11 octobre 1992).

service. Ce délai peut être prolongé, par une décision du ministre des finances, sur rapport motivé du comptable public concerné.

C- L'accréditation des comptables

L'accréditation est un acte par lequel un comptable public se fait connaître auprès des agents et structures avec lesquels son poste le met en relation. Il s'agit des ordonnateurs dont il est leur comptable assignataire, des autres comptables avec lesquels il est en relation et les organismes chargés de la tenue de ses comptes de disponibilité. L'accréditation est faite par le comptable dès son installation par la notification de l'acte de sa nomination et le dépôt de spécimen de sa signature.

§ 2- CLASSIFICATION DES COMPTABLES

Le réseau comptable est composé de l'ensemble des postes comptables par lesquels transitent toutes les opérations de recettes et de dépenses. Placé sous l'autorité du ministre des finances ou sous son contrôle, le réseau comptable est hiérarchisé et les tâches sont réparties entre les différents agents.

A- Classification par entités publiques

Les organismes soumis aux règles de la comptabilité publique (Etat, collectivités locales, établissements publics à caractère administratif) sont dotés de budgets autonomes, de compétences propres et d'agents distincts. Si l'Etat est la personne publique générale à compétence universelle, la répartition des tâches comptables ne suit que partiellement ce schéma. En effet Les démembrements de l'Etat au plan administratif ne sont pas mis en œuvre de la même manière au plan comptable. Cependant, dans un souci de simplification, nous empruntons au droit administratif son schéma de présentation.

a) - Les comptables de l'Etat

I - Les comptables principaux de l'Etat

En vertu de l'article (31) du décret n° 91-313, les comptables ci-après ont la qualité de comptable principal de l'Etat : - le trésorier central, - le trésorier principal,- les trésoriers de wilaya, - l'agent comptable central du trésor, - l'agent comptable du budget annexe des postes et télécommunications.

1 - L'agent comptable central du trésor (A.C.C.T)

L'A.C.C.T occupe une place à part au sein de notre organisation comptable. Il est le centralisateur de l'ensemble des comptabilités des comptables de l'Etat. Aux termes du décret 86-225 du 02-09-1986 modifié et complété par le décret 91-495 du 21-12-1991, l'agence comptable centrale du trésor est créée auprès de l'administration centrale et dirigée par l'agent comptable central du trésor nommé par arrêté du ministre des finances.

Ce comptable est chargé notamment :

- a)- de la centralisation sur chiffre des situations comptables périodiques fournies par les trésoriers ;
- b)- de la vérification sur pièces et sur place des écritures des trésoriers lorsque les mesures de centralisation l'exigent ;
- c)- de l'exécution des opérations relatives :
 - aux comptes courants du Trésor ouverts auprès des chèques postaux et de l'institut d'émission,
 - au compte courant du Trésor de l'agent comptable du budget annexe des P et T,
 - au compte de règlement avec les trésoriers étrangers,
 - aux comptes spéciaux de prêts, avances, emprunts de correspondants ouverts dans ses écritures.

2- Le trésorier central

Aux termes de l'article (6) du décret 91-129 du 11-05-1991 (relatif à l'organisation, aux attributions et au fonctionnement des services extérieurs du trésor), le trésorier central est chargé :

- de l'exécution des opérations financières de l'Etat ordonnées par les ministres ou leurs délégués ainsi que celles des établissements publics à caractère administratif ayant une compétence nationale,
- de l'exécution des opérations de trésorerie de l'Etat (dépôt de fonds des personnes physiques et morales, opérations relatives à la dette publique),
- de la tenue de la comptabilité générale de l'Etat,
- de la vérification des régies d'avances et des recettes fonctionnant auprès des ministères.

3- Le trésorier principal

Aux termes de l'article (7) du même décret, le trésorier principal est le comptable assignataire des pensions militaires, d'invalidité et de retraites ainsi que des pensions servies aux Moudjahidines et ayants - droit. Il est chargé :

- de l'exécution des opérations relatives aux comptes spéciaux du Trésor et aux emprunts,

- de la tenue de la comptabilité générale de l'Etat.

4- Les trésoriers de wilayas

Un corps important par son nombre et par les missions dont il a la charge. Les trésoriers de wilaya sont chargés :

- de l'exécution des opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie du budget général de l'Etat, des comptes spéciaux du Trésor ainsi que des budgets de wilaya et des établissements publics à caractère administratif,
- du contrôle et de la vérification des régies d'avances et des recettes et de la gestion des agents comptables des établissements publics à caractère administratif implantés dans la wilaya.

L'article (53) du décret 91-313 du 07-09-1991 confère aux trésoriers de wilayas la qualité de comptables principaux des budgets de wilayas. En vertu de l'article (34) du décret sus - visé, les comptables principaux de l'Etat sont tenus d'établir l'accord de leurs écritures avec celles des ordonnateurs tant en ce qui concerne les ordres de recettes émis et recouverts que les ordonnances ou mandats émis et admis en dépense.

Par ailleurs, l'article (36) du même décret astreint ces comptables principaux à l'envoi mensuel et en fin de gestion, de la balance en deniers et en valeurs de leurs grands livres à l'agent comptable central du Trésor.

5- L'agent comptable du budget annexe des P et T.

Il est chargé de centraliser les opérations du budget annexe des postes et télécommunications. Indépendamment des comptes qu'il établit pour sa gestion personnelle, il centralise les écritures des comptables principaux à l'exception de celles tenues par le comptable en deniers du fonds d'approvisionnement. Il centralise et arrête le compte général d'exploitation, le compte d'équipement et le bilan. Il est chargé personnellement des opérations effectuées en compte courant avec le Trésor. Il établit mensuellement la situation comptable des opérations budgétaires et annuellement la balance des comptes du grand livre.

II- Les comptables secondaires de l'Etat

1- Les différents comptables secondaires de l'Etat

Les articles (32) et (33) du décret 91-313 du 07-09-1991 confère la qualité de comptables secondaires de l'Etat aux comptables ci-après : - les receveurs des

impôts, - les receveurs des domaines, - les receveurs des douanes, - les conservateurs des hypothèques. Ont également la qualité de comptables secondaires des postes et télécommunications : - les receveurs des postes et télécommunications, - les chefs de centre des postes et télécommunications.

Par ailleurs, le décret présidentiel n° 97-498 du 27 décembre 1997 relatif à la gestion administrative et financière des postes diplomatiques et consulaires, confère la qualité d'Agent comptable à la personne chargée d'exécuter les recettes et les dépenses et la conservation des fonds. Cet agent comptable est tenu de transmettre annuellement à la Cour des comptes son compte de gestion. Le rang de ce comptable au sein de la hiérarchie des comptables publics, demeure inconnu. Certes, un comptable de l'Etat agréé par le ministère des finances, mais placé sous la responsabilité du chef de poste diplomatique ou consulaire. L'Agent comptable est tenu de verser périodiquement les droits de chancellerie à la Trésorerie centrale ; il exécute les tranches budgétaires affectées au poste suite aux mandats émis par le chef de poste (ordonnateur secondaire).

Vu les attributions du poste qu'il occupe et le régime de la responsabilité de cet agent, n'est que le régime général de la responsabilité des comptables publics, il est un comptable « secondaire » de l'Etat rattaché à la trésorerie centrale. La production d'un compte de gestion est le critère déterminant pour lui attribuer cette qualité, bien que les textes restent silencieux sur ce point. La confusion vient justement du cadre particulier dans lequel exerce l'Attaché de chancellerie ces missions. Au plan réglementaire rien n'empêche de lui reconnaître cette qualité, étant donné qu'il est le comptable assignataire d'un ou de plusieurs postes diplomatiques et consulaires.⁴⁹

Dans les cas où les comptables obéissent aux ordonnateurs, la subordination est particulière, compte tenu du caractère spécifique des missions de l'organisme, mais elle laisse entière la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable. Ce dernier est dans l'obligation de ne pas obéir à tout ordre contraire aux règles de la comptabilité publique. La subordination hiérarchique ne porte pas atteinte au principe de la séparation de l'ordonnateur du comptable.

2- Le receveur des impôts en tant que comptable secondaire de l'Etat

Nous prenons comme exemple des comptables secondaires de l'Etat, le receveur des impôts. En tant que comptable secondaire de l'Etat il est chargé de la gestion d'une recette d'impôt (receveur d'impôts) et/ou une recette communale ou

⁴⁹ Voir l'instruction interministérielle n° 18/24 du 02 mai 1998 *relative à l'exécution et la comptabilisation des opérations financières des postes diplomatiques et consulaires.*

intercommunale (receveur de gestion). Le receveur communal est le comptable principal de la commune. A ce titre il doit établir un compte de gestion pour la période d'exécution du budget qui se prolonge jusqu'au 31 mars de l'année suivante. Le receveur des impôts est chargé de l'exécution des budgets communaux, établissements publics et secteurs sanitaires).

La recette des impôts comprend trois services : service de la caisse, service de la comptabilité et service des poursuites.⁵⁰ Le service de la comptabilité, qui nous concerne ici, est chargé :

1) *Dans la Recette chargée du recouvrement* :

- De tenir et servir l'ensemble des documents comptables relatifs à la comptabilité du receveur des impôts ;
- De procéder mensuellement à l'arrêt des écritures et à l'établissement des documents statistiques destinés au Trésorier de rattachement et à la Direction des impôts de wilaya ;
- De prendre en charge les rôles, titres de perception et autres titres de recettes des impôts, taxes et autres produits dont l'administration fiscale est chargée de recouvrer ;
- D'établir les situations mensuelles des restes à recouvrer ;
- De produire le compte de gestion du receveur concernant les opérations du Trésor ;

2) – *Dans la Recette de gestion* : En plus des attributions énumérées ci – dessus, le service comptabilité est chargé :

- De tenir et servir les documents permettant la comptabilisation des opérations de recettes et de dépenses réalisées dans le cadre de l'exécution des budgets des communes et établissements publics dont la gestion financière est confiée au receveur des impôts ;
- de viser les mandats de dépenses ;
- De produire les comptes de gestion des communes et établissements publics gérés par la recette des impôts ;

b) - Les comptables des collectivités locales

I- Wilaya

L'article (53) du décret sus - visé confère au trésorier de wilaya, la qualité de comptable principal du budget de la wilaya. A ce titre, il établit à la clôture de l'exercice un compte de gestion pour la période d'exécution du budget qui se prolonge jusqu'au 31 mars de l'année suivante.

⁵⁰ - Arrêté n° 199/M.F du 25 mai 1995 *fixant l'organisation et les attributions des recettes des impôts et des inspections des impôts.*

II- Les communes

Aux termes de l'article (54) du même décret, le receveur communal est comptable principal du budget de la commune. En cette qualité, il doit produire un compte de gestion.

c) - Les comptables des E.P.A

Aux termes des articles (66) et (67) du décret précité, l'exécution des opérations budgétaires, la tenue de la comptabilité et le maniement des fonds des E.P.A. sont confiés à l'agent comptable principal qui est nommé ou agréé par le ministre chargé des finances. L'article (72) du même décret prévoit la possibilité d'agréer les comptables secondaires qui rendent compte des paiements effectués par leurs soins à l'agent comptable principal.

B- Classification par fonctions

a) - Les comptables assignataires

Ce sont des comptables qui sont habilités à donner une imputation définitive aux opérations de recettes ou de dépenses qu'ils exécutent et pour lesquelles ils doivent rendre compte auprès de la juridiction financière.

b) - Les comptables mandataires

Ce sont des comptables qui exécutent des opérations de recettes ou de dépenses pour le compte des comptables assignataires. Ils sont tenus d'effectuer leur transfert à ces derniers, seuls compétents pour assurer leur imputation définitive.

c) - Les comptables de fait

Contrairement aux comptables patents qui ont le titre légal de comptables publics, les comptables de fait conservent ou manient sans titre légal des deniers publics en réalisant des opérations d'encaissement ou de décaissement. Même un comptable légalement désigné, peut être déclaré comptable de fait, s'il dépasse ses compétences.

d) - Les comptables d'ordre

Les comptables publics qui ne manient pas des deniers sont comptables d'ordre. Leur tâche consiste à centraliser les écritures correspondant aux opérations effectuées par d'autres comptables. L'agent comptable central du Trésor agit comme comptable d'ordre lorsqu'il centralise les opérations budgétaires exécutées par les comptables principaux et secondaires de l'Etat.

e) - Les comptables en matière

Ce sont des préposés à la garde, à la conservation et à la manutention des objets mobiliers appartenant à l'Etat, aux collectivités locales et E.P.A. Malgré la séparation faite entre les comptables en deniers et les comptables en matière, certains comptables en deniers sont également chargés de la garde des objets mobiliers. Le cas le plus visible est celui des agents comptables des postes diplomatiques et consulaires. L'attaché de chancellerie est, à côté des missions comptables proprement dit, de la gestion du patrimoine mobilier et immobilier de l'Etat mis à la disposition du poste diplomatique et consulaire.⁵¹ Toutefois, ce cumul n'est plus possible dans les autres postes comptables vu la complexité des tâches du poste de comptable en deniers.

Notons par ailleurs, que la comptabilité matière n'a pas suscité beaucoup d'intérêt chez la doctrine, bien que son importance soit considérable. Une bonne partie des crédits budgétaires sont transformés en denrées et objets mobiliers, sans qu'ils soient soumis à la même rigueur qu'en matière de deniers. A notre avis, le préjudice causé aux personnes publiques suite à une mauvaise gestion des biens immobiliers et mobiliers à la même ampleur, parfois plus, qu'en matière de deniers.

SECTION III LES REGISSEURS

L'article (49) de la loi 90-21 prévoit que des régisseurs peuvent être chargés d'effectuer, pour le compte de comptables publics, des opérations d'encaissement ou de paiement pour lesquelles leur responsabilité personnelle et pécuniaire pourra être engagée. En application de l'article précitée, le décret exécutif n° 93-108 du 05-05-1993 a fixé les modalités de création, d'organisation et de fonctionnement des régies de recettes et de dépenses.

§ 1 - ORGANISATION DES REGIES

⁵¹ - Art. (14) du décret présidentiel n° 97-498 du 27 décembre 1997, *relatif à la gestion administrative et financière des postes diplomatiques et consulaires.*

L'article (3) du décret exécutif sus - visé précise que les régies de recettes et de dépenses sont créées par décision de l'ordonnateur du budget de l'organisme public concerné après accord du comptable assignataire. La décision de création de la régie doit comporter les indications concernant l'objet, le siège, la dénomination de recettes, le montant de la dépense unitaire et le délai de production des justifications, (Art. 04 du même décret).

Les régisseurs sont donc nommés par décision de l'ordonnateur de l'organisme public auprès duquel la régie est instituée après agrément du comptable assignataire. Ils sont placés auprès des ordonnateurs, reçoivent des fonds et effectuent des paiements à l'instar des comptables publics. Ils sont choisis parmi les agents titulaires de l'organisme concerné. Toutefois, ils doivent avoir un niveau acceptable d'instruction, afin de pouvoir lire et écrire et procéder aux vérifications nécessaires.

§ 2- FONCTIONNEMENT DE LA REGIE

Les régisseurs sont astreints à la tenue d'une comptabilité dont la forme est fixée par le Ministre des finances. Cette comptabilité doit faire ressortir à tout moment :

- Pour les régies de recettes : les encaissements, les versements et la situation de leur encaisse ;

- Pour les régies de dépenses : les avances reçues, les fonds utilisés et les fonds disponibles.

Pour l'exécution des opérations dont ils sont chargés, les régisseurs doivent être titulaires d'un compte de dépôts de fonds au Trésor. Toutefois, ils peuvent être autorisés à ouvrir un compte courant postal.

A- Les régies de recettes

Les régies de recettes ne sont pas habilitées à encaisser les impôts, taxes et redevances prévus par les codes fiscaux, le code des douanes et celui du domaine national. Elles ne peuvent encaisser que les recettes énumérées par l'acte créant la régie que les redevables règlent en numéraire, au moyen de chèques par virement à leur compte de dépôts de fonds au Trésor ou éventuellement à leur C.C.P.

Les régisseurs versent les recettes encaissées par leurs soins au comptable assignataire :

- Lorsqu'il s'agit d'espèces, leur versement a lieu au minimum une fois par semaine.

- Pour les chèques bancaires, leur remise au comptable assignataire a lieu le lendemain de leur réception.

- Les chèques C.C.P sont transmis dans le même délai au centre des chèques postaux.

B- Les régies d'avances

La procédure consiste à autoriser un agent qui reçoit des avances accordées par le comptable assignataire, de payer directement des dépenses urgentes et de faible montant au vu des justifications présentées par les créanciers. Périodiquement le régisseur rend compte au comptable de l'emploi des fonds qui lui ont été remis en provoquant l'émission d'une ordonnance de paiement appuyée des pièces justificatives.

Dans cette optique, l'article (18) du décret 93-108 du 05-05-1993, précise que : « sauf dérogation accordée par le Ministre des finances, seules les dépenses énumérées ci-après sont payables par voie de régie :

- Menues dépenses de matériel et de fonctionnement ;
- Salaires des personnels payés à l'heure ou à la journée ;
- Avances sur frais de mission ;
- Travaux exécutés en régie.

Pour l'exécution de ces dépenses, le comptable assignataire met à la disposition de chaque régisseur une avance égale au montant fixé par décision instituant la régie. A cet effet, il vire le montant de cette avance au compte de dépôts de fonds ouvert au nom de la régie. Le régisseur règle les dépenses par virement, par chèque, par mandat carte ou en numéraire.

Au plus tard à la fin de chaque mois, il remet les pièces justificatives des dépenses à l'ordonnateur lequel émet pour le montant des dépenses reconnues régulières une ordonnance ou mandat de régularisation au profit du compte de dépôts de fonds de la régie.

§ 3- LA RESPONSABILITE DES REGISSEURS

Les régisseurs sont soumis au contrôle du comptable assignataire et de l'ordonnateur auprès duquel ils sont placés. Ils sont soumis également aux vérifications de l'inspection générale des finances. Leur responsabilité peut être administrative, pénale, personnelle et pécuniaire. Cette dernière découle de l'article (49) de la loi 90-21, qui stipule que les régisseurs sont soumis à une responsabilité personnelle et pécuniaire au titre des opérations d'encaissement ou de paiement qu'ils effectuent.

Cette responsabilité s'étend aux agents placés sous leurs ordres, lorsqu'un déficit est relevé dans la gestion d'une régie. Le régisseur est mis en débet dans les mêmes conditions qu'un comptable public.

SECTION IV LES CONTROLEURS FINANCIERS

Doté d'un statut particulier, le corps des contrôleurs financiers (ou contrôleurs des dépenses engagées) est placé sous l'autorité du ministre des finances (direction générale du budget),⁵² pour exercer un contrôle préalable sur les engagements formulés par les ordonnateurs. Il s'agit d'agents contribuant à l'exécution des opérations financières publiques même si cette contribution ne les placent pas comme principaux acteurs. La critique des ordonnateurs quant à l'existence de ce mode de contrôle date depuis bien longtemps, en avançant que l'existence de cette étape est inutile et elle engendre des doubles emplois avec le contrôle comptable. Le champ d'intervention de ce contrôle est relativement large, il s'applique aux budgets des institutions et administrations de l'Etat, aux budgets annexes, aux comptes spéciaux du trésor, aux budgets des wilayas et des établissements publics à caractère administratif.⁵³ Seuls les budgets des communes et du parlement ne pas soumis à ce type de contrôle.

§ 1- MISSIONS DU CONTROLEUR FINANCIER

Suivant l'article (58) de la loi n° 90-21, le contrôle des dépenses engagées a pour objet de veiller au respect de la législation et la réglementation en vigueur. Cependant le même article confère au contrôleur financier le rôle du conseiller de l'ordonnateur au plan financier. Ces deux missions s'ajoutent à la mission de représentant du ministre des finances dans certains domaines.

En tant qu'agent placé sous l'autorité du ministre des finances, le contrôleur financier est chargé de représenter le ministre des finances auprès des commissions et comités des marchés publics et auprès des conseils d'administration ou conseils d'orientation des organismes et établissements publics à caractère administratif. Il est également tenu d'élaborer annuellement un rapport destiné au ministre des finances.

⁵² - Le contrôleur financier (et le contrôleur financier adjoint) est nommé par le ministre chargé des finances parmi les fonctionnaires exerçant au sein de la direction générale du budget et appartenant aux grades d'inspecteur central ou inspecteur principal ou tout grade équivalent et justifiant une ancienneté de 05 années en cette qualité.

⁵³ - Articles (2) et (3) du décret exécutif n° 92-414 du 14 novembre 1992, *relatif au contrôle préalable des dépenses engagées.*

En tant que conseiller de l'ordonnateur et un partenaire dans la gestion financière, il est chargé de participer et de coordonner, avec les ordonnateurs et les services des prévisions budgétaires du ministère chargé des finances, les travaux afférents à la préparation et aux discussions budgétaires ainsi qu'aux travaux préparatoires des budgets dont il a la charge et de proposer toute mesure nécessaire permettant une gestion rigoureuse et efficace des deniers publics.

En tant qu'agent de contrôle, il est chargé de vérifier la régularité des dossiers d'engagements afférents aux dépenses imputables sur les budgets de fonctionnement et d'équipement, sur les comptes spéciaux du trésor ainsi que, tout acte administratif comportant une incidence financière et de délivrer les visas. A ce titre, il est chargé d'assurer la tenue de la comptabilité des engagements, de la situation des effectifs et de la consignation des visas et des rejets.

§ 2- MODALITES DE CONTROLE

Les engagements de dépenses et les actes relatifs à la gestion de la carrière des fonctionnaires doivent recueillir le visa du contrôleur financier après vérification des éléments relatifs à la qualité de l'ordonnateur, la stricte conformité de la dépense avec les lois et règlements, la disponibilité des crédits ou les postes budgétaires, l'imputation régulière de la dépense, la concordance du montant de l'engagement avec les éléments contenus dans les documents y annexés et l'existence des visas ou avis lorsqu'un tel visa est prescrit par la réglementation en vigueur.⁵⁴

A- Actes soumis au visa du contrôleur financier

Les ordonnateurs sont astreints à soumettre avant leur signature, au visa du contrôleur financier les actes relatifs à la gestion de la carrière des fonctionnaires et de l'exécution des budgets.

a) – Les actes de gestion des personnels

Ce contrôle concerne tous les actes relatifs à la nomination, à la confirmation, la rémunération des fonctionnaires à l'exception de l'avancement d'échelon. Les états nominatifs établis à la clôture de chaque exercice budgétaire et les états matrices initiaux et modificatifs ou complémentaires sont également

⁵⁴ - Art. (9) du décret exécutif n° 92-414 du 14 novembre 1992, *relatif au contrôle préalable des dépenses engagées*.

soumis au visa. Il en résulte que le suivi de la carrière est une tâche importante du contrôleur financier afin de veiller au respect des règles de la fonction publique et de la comptabilité publique. Les actes de gestion des personnels comportent deux volets : un volet statutaire et un volet financier. Malgré les aménagements introduits au niveau du mode de contrôle exercé par les structures de la fonction publique, le contrôleur financier a gardé les mêmes prérogatives.

b) – Les actes d’engagement des dépenses

Tous les actes d’engagement relatifs aux dépenses de fonctionnement et d’équipement sont soumis au visa du contrôleur financier.

c) – Autres actes soumis au visa

Afin de permettre au contrôleur financier de suivre et de contrôler l’ensemble des actes, financiers ou à incidence financière, entrepris par l’ordonnateur, la réglementation a en effet, étendue ce contrôle à d’autres actes, qui sont en réalité intimement liés à l’exécution des budgets. Ainsi, sont également soumis au visa du contrôleur financier :

- Tout engagement appuyé de bons de commande ou de factures *proforma*, lorsque le montant ne dépasse pas le seuil des marchés publics ;
- Toute décision ministérielle portant subvention, délégation de crédits ou prise en charge de rattachement et transfert de crédits ;
- Tout engagement relatif aux remboursements de frais, aux charges annexes ainsi qu’aux dépenses sur régies, justifiées par des factures définitives.

B – Procédures de contrôle

a)- Délai d’exécution du contrôle

Le contrôle des dépenses engagées est une étape importante dans l’acheminement des dossiers de dépenses publiques. Afin de remédier aux insuffisances de l’ancien système de contrôle, le décret n° 92-114, a fixé les délais accordés au contrôleur financier au titre de vérification et examen des dossiers d’engagement. Désigné souvent comme la principale cause de retards dans le traitement des dossiers de dépenses, la réglementation en vigueur a fixé un délai de dix (10) jours au contrôleur financier pour émettre son visa. Cependant, si le dossier, de par sa complexité, nécessite une étude approfondie, ce délai est porté à vingt (20) jours. Ces délais courent à partir de la date de réception de la fiche d’engagement par le service du contrôle financier.

b) – Sanction du contrôle

Le contrôle des dépenses engagées est sanctionné par un visa « avis favorable », si le contrôleur, après examen et vérification, considère que le dossier de la dépense est conforme aux lois et règlements et à la situation budgétaire de l'organisme public. Par contre, si le contrôleur constate qu'il y a un manquement dans les éléments de dossiers soumis à la vérification, il procède soit au rejet provisoire, soit au rejet définitif. Dans ce dernier cas, l'ordonnateur peut passer outre, sous sa responsabilité, par décision motivée dont il tient informé le ministre des finances.

Le rejet formulé par le contrôleur financier prend la forme de note comportant toutes les observations relevées, ainsi que les références des textes relatifs à l'affaire traitées et dont la non observation a motivé l'absence de visa. Les motifs du rejet doivent être formulés une seule fois à l'intention de l'ordonnateur.

I- Le rejet provisoire

Le rejet provisoire est une procédure qui permet à l'ordonnateur de compléter le dossier de la dépense. Il est notifié dans les cas suivants : - proposition d'engagement entachée d'irrégularités susceptibles d'être corrigées ; - absence ou insuffisance des pièces justificatives requises ; - omission d'une mention substantielle sur les documents y annexés. Un rejet provisoire expressément motivé suspend les délais d'exécution du contrôle (10 ou 20 jours selon le cas).

II- Le rejet définitif

Le rejet définitif est la seconde procédure sanctionnant le contrôle des dépenses engagées, il est motivé par : - la non conformité des propositions d'engagement aux lois et règlements en vigueur ; - l'indisponibilité des crédits ou postes budgétaires ; - le non respect par l'ordonnateur des observations consignées dans la note de rejet provisoire.⁵⁵

III- Le passer - outre

Le rejet définitif met le dossier de la dépense en situation « d'impasse », puisque le comptable public n'est pas autorisé, par les lois et règlements, à payer une dépense sans visa du contrôleur financier. Afin d'éviter cette impasse l'article

⁵⁵ - Art. (12) du décret n° 92-414 du 14 novembre 1992, *relatif au contrôle préalable des dépenses engagées*.

(18) du décret 92-414 sus – visé, a prévu le passer – outre comme procédure permettant d'exécuter la dépense sous la responsabilité de l'ordonnateur.

Ainsi, en cas de rejet définitif, l'ordonnateur peut passer outre sous sa responsabilité, par décision motivée dont il tient informer le ministre chargé des finances. Néanmoins, le passer – outre n'a pas une portée générale, car il peut être rejeté si le rejet définitif a été prononcé pour les motifs suivants : - la qualité de l'ordonnateur ; - l'indisponibilité ou l'absence de crédits ; - l'absence des visas ou des avis préalables prévus par la réglementation en vigueur ; - l'absence des pièces justificatives relatives à l'engagement ; - enfin, l'imputation irrégulière d'un engagement dans le but de dissimuler, soit un dépassement de crédits, soit une modification des crédits ou des concours budgétaires.

La marge laissée à l'ordonnateur est très étroite, afin de préserver au maximum les deniers publics. Cependant, si le rejet définitif n'a pas été motivé par les éléments cités plus – haut, l'ordonnateur voulant utiliser cette procédure doit adresser au contrôleur financier la fiche d'engagement accompagné de la décision de passer – outre pour visa de prise en compte.

§ 3- RESPONSABILITE DU CONTROLEUR FINANCIER

La responsabilité du contrôleur financier (ainsi que le contrôleur financier adjoint) est une responsabilité sans qualification propre. Les textes ne donne aucune précision quant aux sanctions réservées au titre de cette responsabilité. Néanmoins, on peut définir cette responsabilité à partir des éléments suivants :

1) - *Amendes prononcées par la Chambre de discipline budgétaire et financière* : En effet, la Chambre de discipline budgétaire et financière de la Cour des comptes est compétente pour prononcer des sanctions sous forme d'amendes à l'encontre de tout agent public qui a agit en inobservation des règles de discipline budgétaire et financière. Suivant l'article (88/7) de l'Ordonnance 95-20, relative à la Cour des comptes, est considérée comme infractions aux règles de discipline budgétaire et financière : « refus de visas non fondé ou les entraves caractérisées imputables aux organes de contrôle préalable ou les visas accordées dans des conditions irrégulières ».

2) - *Responsabilité devant le ministre des finances* : Les obligations du contrôleur financier (et du contrôleur financier adjoint) laisse entendre qu'ils sont soumis à un régime de responsabilité strict :

- D'abord le contrôleur financier est tenu d'adresser à la fin de chaque année budgétaire un compte rendu au ministre des finances. Ce compte rendu est

comparable au compte de gestion du comptable et au compte administratif de l'ordonnateur. La responsabilité disciplinaire peut être mise en jeu par le ministre des finances.

- Ensuite, il est astreint à la tenue d'une comptabilité des engagements, des registres de consignation des visas et des rejets et le suivi des effectifs par chapitre budgétaire.

DEUXIEME PARTIE

EXECUTION DES OPERATIONS FINANCIERES PUBLIQUES

Contrairement au droit budgétaire où les dépenses sont étudiées avant les ressources, en comptabilité publique « la règle » n'est toujours respectée. Une bonne partie des auteurs préfèrent à nos jours aborder les procédures d'exécution des recettes publiques avant les dépenses. Une simple imitation ou tout simplement parce que la procédure est plus complexe au niveau des dépenses que dans l'exécution des recettes. Afin de ne rompre avec ce courant méthodologique, le chapitre I sera réservé à l'exécution des recettes publiques, notamment la procédure générale. Quant à la procédure spéciale, elle a été déjà relatée dans les chapitres précédents (régies de recettes, perception au comptant).

CHAPITRE I

L'EXECUTION DES RECETTES PUBLIQUES

SECTION I

LES DIVERSES RESSOURCES PUBLIQUES

Introduction

Pour effectuer des dépenses, il faut disposer de ressources qui alimentent les caisses publiques en deniers. Ces ressources publiques sont très diverses, mais le trait commun, c'est qu'elles sont perçues par les comptables publics au profit des collectivités, institutions et établissements visés par l'article 1^{er} de la loi 90-21 (Etat, budget annexe, wilayas, communes, E.P.A., Cour des comptes, Conseil constitutionnel, Parlement). Leur classification est présentée sommairement par

l'article (11) de la loi n° 84-17 relative aux lois de finances. Cette présentation par rubrique des ressources publiques ne permet pas de distinguer clairement le régime d'exécution propre à chaque catégorie.

En effet, l'exécution des recettes publiques obéit à des règles différentes selon l'organisme public en cause et surtout selon la nature des recettes. A l'intérieur d'une collectivité publique et pour une même catégorie de recettes, les règles applicables peuvent différer d'un type de recette à un autre.

Cependant, dans le souci de simplifier la procédure, on peut distinguer les ressources des budgets publics en particulier de l'Etat, suivant la structure suivante:

1)- *Les recettes à caractère fiscal* constituées par les produits des contributions directes et indirectes, de l'enregistrement et du timbre, et des douanes ainsi que par les produits de la fiscalité pétrolière.

2)- *Les recettes à caractère non fiscal* englobant les produits et revenus des domaines et les produits divers du budget. Dans cette seconde catégorie de recettes, il y a lieu de distinguer :

- d'une part, les créances domaniales constituées par les revenus que l'Etat tire de la gestion des biens et des droits mobiliers et immobiliers de son domaine public et privé,
- et d'autre part, les créances étrangères à l'impôt et au domaine qui ont leur source dans les obligations définies par le droit commun et constituées par les recettes ci-après :
 - celles résultant du contrat, du quasi-contrat (en particulier le droit à répétition de l'indu), du quasi-délit (spécialement à l'occasion de la mise en jeu de la responsabilité civile) ;
 - les intérêts des avances, des prêts et des dotations en capital,
 - les taxes, redevances et recettes assimilées qui rémunèrent des services rendus,
 - les recettes provenant de l'extérieur (droit de chancellerie),
 - les fonds de concours pour les dépenses d'intérêt public,
 - les produits de legs et donations,
 - les bénéfices et produits des participations.

Cette classification concerne l'ensemble des budgets publics (Etat, wilaya, commune et E.P.A). Toutefois, il faut distinguer les ressources particulières provenant des subventions dotations et prélèvements internes des autres ressources qui passent par les étapes de constatation, liquidation et recouvrement. Les subventions, à titre d'exemple, sont des ressources du budget communal,⁵⁶ mais

⁵⁶ - Art. (163) du code de la commune. Dans les recettes de la section de fonctionnement on trouve « les participations ou attributions de fonctionnement de l'Etat, des collectivités et établissements

elles sont allouées par des mécanismes internes à l'administration. Ce type de ressources ne sera pas traité dans ce chapitre.

Pour l'exécution de ces recettes, deux conditions doivent être réunies :

- une condition de fond, de droit fiscal, administratif ou civil : l'existence de créances publiques (§ 1) ;
- une condition de forme, de droit budgétaire : l'autorisation annuelle donnée par la loi de finances (§2).

§ 1- L'ORIGINE DES CREANCES PUBLIQUES

Le régime d'exécution des ressources publiques diffère des ressources perçues au titre des prérogatives reconnues à la puissance publique par les lois et règlements et qui sont établies de façon unilatérale par l'administration, des recettes soumises aux mêmes règles et procédures applicables aux créances des particuliers entre – eux.

Cette distinction trouve son fondement dans les missions mêmes des personnes publiques. Quand l'administration agit comme puissance publique, la créance recouvrée n'a pas généralement de contrepartie immédiate. Mais si la personne publique procède à l'utilisation de ces droits de propriété et la fourniture de biens ou services, les recettes perçues trouvent leur origine dans les biens et services livrés, au même titre qu'un particulier.

A - Les créances unilatérales de puissance publique

Les créances sont fondées sur des dispositions permanentes de droit fiscal, administratif ou civil qui fondent les créances publiques. L'article 122/13 de la constitution prévoit l'intervention d'une loi pour la création, la détermination de l'assiette et le taux des impôts, contributions, taxes et droits de toutes natures. Seule une loi peut prévoir des amendes qui sont prononcées en matière civile, administrative ou fiscale. Toutefois, les amendes à la suite de contraventions font partie du domaine réglementaire.

Les taxes parafiscales (droits, taxes et redevances) qui ne bénéficient ni à l'Etat, ni aux collectivités locales doivent être instituées et perçues en vertu d'une disposition de la loi de finances (Art. (15) de la loi 84-17 du 07-07-1984). Sont également prévues par la loi, les créances accordées à l'organisme public en

publics ». Dans les recettes de la section d'investissement on trouve à titre d'exemple, « *le prélèvement sur les recettes de fonctionnement* » ; « *l'excédent des services publics gérés en la forme d'établissement à caractère industriel et commercial* ».

réparation d'un préjudice qui lui est causé alors que leur montant est fixé par le juge.

B- Les créances analogues à celles des particuliers

Comme nous l'avons souligné plus – haut, les créances semblables à celles des particuliers trouvent leur origine dans le droit de propriété des organismes publics, suite à la livraison d'un bien ou à la prestation d'un service. Ces créances sont dues en vertu, soit de conventions, contrats ou quasi-contrats, soit de décisions de justice, des amendes et condamnations pécuniaires.

Si ces recettes sont analogues à celles que peuvent avoir les entreprises et les particuliers, l'administration peut fixer ses tarifs de façon unilatérale, comme elle peut recourir quant à leur recouvrement aux procédés de puissance publique.

§ 2- L'AUTORISATION BUDGETAIRE

Pour être légalement perçues, les recettes publiques doivent être fondées sur des dispositions législatives et réglementaires, sur des conventions ou des décisions de justice. Une condition générale, car elle est complétée par une deuxième condition qui découle de la définition même du budget qui est l'acte qui prévoit et autorise pour une année civile l'ensemble des recettes et des dépenses. L'autorisation est donc nécessaire (A), est considéré comme concussionnaire toute personne qui sans autorisation procède à la perception d'une recette publique (B).

A- Nécessité d'autorisation

La loi de finances autorise chaque année la perception des recettes publiques. Même si le budget de l'Etat est distinct des autres budgets publics, l'autorisation de la loi de finances est une autorisation générale qui concerne les recettes perçues au profit des collectivités locales et établissements publics. Une marge restreinte est laissée aux assemblées des collectivités locales pour voter les taux de certaines recettes. Les taxes parafiscales affectées aux organismes divers autres que l'Etat et les collectivités locales doivent être autorisées chaque année par la loi de finances.

Toutefois, cette disposition générale relative à l'autorisation de la loi de finances, ne concerne en terme d'autorisation que les recettes fiscales et parafiscales, le reste des recettes sont seulement prévues par la loi de finances pour

l'Etat et par les différents budgets pour les autres organismes publics. Donc, il y a lieu de distinguer :

- d'une part, les recettes fiscales et parafiscales dont la perception doit être autorisée chaque année par la loi de finances,
- et d'autre part, les autres recettes qui sont seulement prévues et évaluées par la loi de finances. Certaines recettes sont seulement prévues et font l'objet d'une évaluation : ce sont les recettes non fiscales. D'autres sont non seulement prévues mais elles doivent être autorisées de manière expresse par les lois de finances annuelles : ce sont les recettes fiscales.

B- La sanction du défaut d'autorisation budgétaire

La perception d'une recette non autorisée est assimilée à la concussion.⁵⁷ Aux termes de l'article (79) de la loi 84-17 du 07-07-1984 :

- est considérée comme concussionnaire toute personne qui confectionne un rôle ou un tarif ou perçoit une contribution directe ou indirecte qui n'aurait pas été autorisée par une loi, ordonnance, décret et règlements en vigueur,
- est également punissable du même délit, toute personne qui aura sans autorisation de la loi, accordé des exonérations ou franchises de droits, impôts et taxes.

Le délit de concussion prévu par l'Art. (122) du code pénal est punissable d'un emprisonnement de deux à dix ans et d'une amende de 500 à 10.000 Dinars. Outre la sanction pénale, la loi ouvre aux contribuables le droit de diriger une action en répétition des sommes versées, contre les comptables personnellement. Ainsi, le contribuable ayant versé la somme illégale à la caisse du receveur est admis pendant trois années à récupérer ce versement sur le receveur pris personnellement.

SECTION II LA PROCEDURE GENERALE D'EXECUTION DES RECETTES PUBLIQUES

Aux termes des dispositions des articles (14) et (15) de la loi 90-21, la procédure normale d'exécution des recettes publiques incombe séparément aux ordonnateurs et aux comptables et doit être réalisée par des actes de constatation, de liquidation et de recouvrement. La procédure d'exécution des recettes est donc dominée par le principe fondamental, en comptabilité publique, de la distinction des opérations administratives et des opérations comptables. Les opérations administratives sont réalisées par les actes de :

⁵⁷ - *Concussion* : comme terme c'est la perception abusive d'argent par un fonctionnaire, (détournement de deniers publics). En finances publiques, c'est la perception illicite de sommes ou de services en la présentant comme un droit.

- la constatation des droits étant l'acte par lequel est consacré le droit d'un créancier public ;
- la liquidation consiste à déterminer le montant exact de la dette du redevable au profit d'un créancier public et d'en ordonner le recouvrement.

La phase comptable est réalisée par le recouvrement qui est l'acte libératoire de la créance publique.

Toutefois, l'article (57) de la loi précitée prévoit, pour l'exécution de certaines recettes recouvrées par les comptables des régies financières, une dérogation au principe de la séparation de l'ordonnateur et du comptable.⁵⁸

C'est ainsi que si pour les impôts directs, le principe est appliqué, il n'en est pas de même pour les impôts indirects et droits de douane. Ces recettes ne sont pas perçues selon le système des « droits constatés », qui implique l'émission d'un titre de recette avant le recouvrement, mais suivant le système connu sous l'appellation de « perception au comptant ».

§ 1- LA CONSTATATION DES CREANCES PUBLIQUES

Les créances publiques trouvent leurs origines dans les lois et règlements, conventions ou décisions de justice. La constatation des droits est une opération à la fois, juridique. Elle consiste à s'assurer de la réalité des faits générateurs des créances publiques. L'opération diffère des recettes fiscales et domaniales (A) des autres recettes (B).

A- Constations des faits générateurs des créances fiscales

Comme toute recette publique, la recette fiscale donne lieu à trois opérations : l'assiette, la liquidation et le recouvrement. L'assiette de l'impôt c'est l'ensemble des opérations administratives qui ont pour but de rechercher et évaluer la matière imposable. L'administration est chargée de constater les droits en utilisant plusieurs méthodes. Les faits susceptibles de faire naître une créance fiscale sont variés :

- le versement de salaire pour l'impôt sur le revenu global,
- les bénéfices réalisés par les sociétés pour l'impôt sur les bénéfices des sociétés,
- la livraison d'un bien pour la taxe sur la valeur ajoutée,
- la réalisation de certains actes juridiques (ventes, donations, baux) pour les droits d'enregistrement et du timbre.

⁵⁸- Art. (57) : « L'incompatibilité n'est pas opposable aux comptables publics des régies financières lorsqu'ils procèdent au recouvrement de certaines recettes dont ils ont la charge ».

B- Constatation des créances autres que fiscales et domaniales

Dans cette catégorie de recettes sont regroupées toutes les créances et droits prévus par la loi, une convention ou nées à la suite d'une décision de justice portant réparation d'un préjudice causé à l'administration. Les exemples sont multiples, comme les rémunérations pour services rendus où l'ordonnateur a un rôle actif à jouer en matière de constatation des droits et leur liquidation.

§ 2- LIQUIDATION

Après avoir constaté leur existence juridique, l'ordonnateur doit déterminer le montant des droits de l'organisme public. Il doit arrêter le montant de la dette. Cette opération matérielle consiste en l'application des bases et taux fixés par les lois, règlements, les décisions de justice et les conventions.

Deux situations peuvent se présenter :

- soit l'ordonnateur ne dispose pas d'initiative et doit appliquer automatiquement un tarif fixé par des textes pour les créances fiscales et domaniales ou pour les décisions de justice, si la créance est liquidée par le jugement ;
- soit l'ordonnateur dispose d'une certaine initiative pour fixer le montant de la créance.

Les modalités de la liquidation de la plupart des créances sont fixées par les lois de finances mais également par d'autres textes législatifs et réglementaires. C'est le cas pour les créances non fiscales : domaniales, taxes et redevances, intérêts afférents aux avances et prêts consentis par l'Etat.

Il est possible que le montant de la créance soit liquidé directement par le juge comme pour les créances résultant d'amendes, de condamnations pécuniaires et de réparations prononcées par une juridiction au profit de l'organisme public.

En matière de recettes, l'ordonnateur se limite parfois à constater les droits de l'organisme public ; l'opération préalable d'assiette ou de détermination de la créance incombe à une autre autorité. Les créances nées au profit des organismes publics à la suite d'actes ayant force exécutoire telles les décisions de justice ou les conventions, sont liquidées directement par l'auteur de ces actes. Dans ce cas, l'acte vaut titre de recette et peut être transmis directement au comptable public aux fins de recouvrement. Lorsque le processus d'exécution des recettes publiques est informatisé, c'est l'ordonnateur qui liquide la créance.

En principe, après avoir constaté et liquidé les droits, l'ordonnateur doit émettre un ordre de recette qui permettra au comptable d'encaisser la recette correspondante.

§ 3- L'EMISSION DES TITRES DE RECETTES

Les opérations préparatoires de constatation et de liquidation des recettes publiques peuvent être faites par les collaborateurs de l'ordonnateur, alors que les titres de recette correspondants à ces droits ne peuvent être émis que par les ordonnateurs. Il est nécessaire de connaître d'abord les autorités compétentes (A), ensuite les formes des titres de recettes (B).

A- Autorités compétentes

Les autorités compétentes pour émettre les ordres de recettes sont les ordonnateurs principaux ou primaires, secondaires et uniques ainsi que leurs délégués. Pour le budget de l'Etat : les ministres, chefs des services déconcentrés, Walis et leurs délégués ; budget de la wilaya : Walis et leurs délégués ; budget de la commune : Présidents d'A.P.C. et leurs délégués ; budget des E .P.A. : Directeurs et leurs délégués ;

B- Formes et caractères des ordres de recettes

L'administration, contrairement aux particuliers, peut donner elle-même force exécutoire à ces décisions, sans avoir à s'adresser préalablement au juge. Une prérogative exorbitante du droit commun appelée : « exécution d'office ». Les titres de recettes peuvent revêtir des formes de droit commun ou des formes administratives.

En ce qui concerne les titres de recettes de droit commun, l'administration comme les particuliers, peut opposer à un débiteur l'existence d'une créance en se prévalant d'une décision de justice ou d'un acte formant titre (un testament, un acte de donation, un contrat notarié ou tout autre acte).

Ne sont exécutoires, en droit privé, que les titres de créances authentiques dressés par les notaires, officiers ministériels, et les arrêts et jugements rendus par les Cours et tribunaux. Par contre, les titres de recettes propres à la comptabilité publique peuvent être classés en deux catégories :

- Les uns ne sont rendus exécutoires qu'en cas d'échec d'une procédure préalable de recouvrement amiable (ordres de recettes) ;

- Les autres exécutoires dès leur émission (état exécutoire, arrêté de débet, rôle, contrainte). Ce privilège peut être mis en œuvre pour toutes les créances de l'administration, en conférant force exécutoire aux titres qu'elle émet. Ainsi, l'administration qui peut recouvrer ses créances en émettant elle-même des titres de perception exécutoires, ne peut s'adresser au juge pour obtenir une décision de justice ayant le même but.⁵⁹ Lorsqu'elle dispose des moyens juridiques lui permettant de faire exécuter les obligations d'une personne privée, elle ne peut renoncer à les utiliser et demander au juge de prendre à sa place les mesures nécessaires.⁶⁰

La distinction faite en droit algérien entre les créances fiscales et domaniales et les créances étrangères à l'impôt et au domaine a des conséquences importantes sur la qualification des titres de recettes et la terminologie utilisée, bien que l'objectif reste le même : assurer le recouvrement des créances publiques par les moyens appropriés du droit.

a) - Ordres et titres n'ayant pas la force exécutoire

- Les ordres de recettes émis par les ordonnateurs et les titres de recettes établis sous les formes de droit commun, dépourvus de force obligatoire, ne permettent qu'un recouvrement à l'amiable par les comptables publics. La question se pose notamment pour les titres de reversement (sommes indûment payées) ou titres de perception qui n'ont pas en principe la force exécutoire. Un titre de perception qui n'est pas revêtu de la mention obligatoire, est une simple invitation au paiement, ne permettant qu'une tentative de recouvrement amiable. Or, dans la pratique administrative, les titres de perception sur les traitements des fonctionnaires, sont directement exécutés par l'administration sous prétexte de compensation. Ce mode de recouvrement qui est la compensation, n'est en réalité qu'un mode de recouvrement forcé ou une espèce de saisie.⁶¹ Le redevable n'a aucune possibilité de faire jouer les garanties habituelles reconnues par les lois et règlements. Souvent, l'ordre de recette n'est pas notifié au redevable avant l'exercice de la compensation, ce qui veut dire que l'opposition manque d'un élément important à savoir le refus préalable de verser les montants en question.

⁵⁹ - G. Montagnier, *Eléments de comptabilité publique*, op. cit., p. 159.

⁶⁰ - M. Long et autres, *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative*, 11^e ed. Dalloz, 1996, p. 407.

⁶¹ - Voir plus particulièrement : G. Montagnier, *Principes de comptabilité publique*, op. cit., p. 163.

- Les titres de régularisation : Ils sont délivrés postérieurement au recouvrement de créances et concernant les produits perçus au comptant comme ceux encaissés par les régisseurs de recettes ou ceux versés spontanément par les redevables.

b) - Ordres et titres de recettes exécutoires

Il s'agit d'ordres et de titres de recettes pourvus de la force exécutoire qui permet un recouvrement forcé des créances en utilisant les voies d'exécution forcée (saisie-arrêt, saisie exécution, avis à tiers détenteurs). Pour le recouvrement des créances étrangères à l'impôt et au domaine, l'Etat utilise : soit une procédure particulière : l'arrêté de débet, soit la procédure générale de l'état exécutoire, puisque les ordres de recettes autres que les arrêtés de débet, peuvent être rendus exécutoires sous l'appellation « états exécutoires ».

I- L'arrêté de débet

L'arrêté de débet est un acte administratif ayant pour objet d'ordonner la réintégration des deniers publics ; il est émis contre toute personne rétentionnaire de deniers publics (entrepreneurs fournisseurs, soumissionnaires aux marchés, etc...). L'article (50) de la loi 90-21 prévoit l'émission d'un arrêté de débet à l'encontre du comptable public, des agents placés sous les ordres du comptable public, du comptable de fait et du régisseur. L'émission de l'arrêté de débet est du ressort exclusif du Ministre des finances en vertu de l'article (17) de la loi de finances pour 1982. L'exécution de l'arrêté de débet est poursuivie en vertu d'une contrainte décernée par le Ministre des finances sur proposition de l'Agent judiciaire du Trésor (article (02) de la loi 63-198 du 08-06-1963).⁶²

La contrainte consiste en un ordre de payer donné par le Ministre des finances symbolisé par l'opposition sur l'arrêté de débet, de la formule exécutoire. La contrainte rend la créance immédiatement exigible et permet d'en poursuivre le recouvrement au moyen des voies d'exécution. La validité de l'arrêté de débet ne peut être appréciée que par les tribunaux administratifs. Les arrêtés de débet sont remis à l'Agent judiciaire du Trésor aux fins de recouvrement, qui peut en confier le recouvrement aux comptables directs du Trésor. Le recours devant la juridiction compétente contre les arrêtés de débet suspend le recouvrement.⁶³

II- L'état exécutoire

⁶² - Loi n° 63-198 du 8 juin 1963, *instituant une agence judiciaire du trésor*, (Art. 2).

⁶³ - Art. (67) de la loi 90-21, modifié et complété par l'Art. (99) de la loi 99-11 du 23-12-1999 portant loi de finances pour 2000. La suspension n'est suspensif que pour les arrêts de débet.

A la différence de simples particuliers, l'administration a le privilège de rendre elle-même exécutoire certaines de ses décisions sans avoir à recourir aux juridictions. Elle exerce le privilège du préalable ou encore le privilège de l'action d'office.

L'état exécutoire est un ordre de recette émis par l'ordonnateur pour lequel le comptable public n'a pu obtenir le paiement amiable de la dette correspondante, qui est revêtue de la formule exécutoire et signé soit par le ministre ou le wali autorité habilitée à cet effet par les dispositions de l'article (114) de la loi de finances pour 1980 et l'article (19) de la loi 84-17 du 07-07-1984. Cette prérogative a été étendue à tout ordonnateur en vertu des dispositions de l'article (14) du décret 93-46 du 06 février 1993.

III- Le rôle

Le rôle est un état nominatif des redevables imposés qui est établi par le centre informatique aux diligences des services des impôts directs. Il comporte notamment : la date de la mise en recouvrement qui permet de fixer la date d'exigibilité des impôts ; la formule exécutoire signée par le directeur des impôts de la wilaya par délégation du wali. Des rôles supplémentaires ou complémentaires sont également utilisés pour les droits au comptant et pour les rappels de droits.

IV- L'état de produits

Il présente, par nature d'impôts ou taxes, les bases d'imposition et le montant des sommes liquidées à charge des redevables par les services des impôts indirects et des taxes sur le chiffre d'affaires. Il est revêtu de la formule exécutoire et signé par le directeur des impôts de la wilaya.

V- Le titre de perception rendu exécutoire

Il est établi par l'administration fiscale, lorsque le redevable ne s'acquitte pas spontanément des droits, taxes, redevances ou toutes impositions. Il est rendu exécutoire par le directeur des impôts de la wilaya. Pour le recouvrement des créances domaniales, il est établi un titre de perception dont la force exécutoire est conférée par le directeur des domaines de la wilaya.

VI- La contrainte

Elle peut être décernée par le responsable ou le receveur des douanes pour le recouvrement des droits, taxes, amendes et toutes autres sommes dues à

l'administration des douanes. Elle doit comporter copie du titre établissant la créance ou copie de l'acte justifiant l'action de l'administration des douanes.

Lorsqu'elle est visée par le juge, elle est exécutoire par toutes les voies de droit sauf par corps. L'exécution d'une contrainte ne peut être suspendue par aucune opposition ou autre acte.

VII- L'arrêt de débet

Aux termes de l'article 83/2 de la l'ordonnance 95-20 du 17-07-1995 relative à la Cour des comptes, cette institution est habilitée à mettre en débet tout comptable public à l'encontre duquel est retenu à sa charge un manquant, une dépense irrégulière ou non justifiée ou une recette non recouvrée. Le recours contre les arrêts de débet n'est pas suspensif, sauf pour les déficits de caisse résultant de cas de force majeure jusqu'à ce qu'il soit statué sur leur cas (Art. 67 de la loi 90-21).

L'article (84) de l'Ordonnance 95-20 précise que l'arrêt définitif prononçant cette mise en débet est revêtu de la formule exécutoire par analogie aux décisions des juridictions administratives.

VIII- La décision de justice

Il s'agit d'extraits de jugements ou d'arrêts délivrés par les greffiers des juridictions ayant prononcé les amendes et condamnations pécuniaires. Ces titres exécutoires reproduisent, outre les dispositions essentielles du jugement ou de l'arrêt, les noms et prénoms des condamnés et les éléments financiers de la condamnation.

§ 4- LE RECOUVREMENT

En matière de recettes, le recouvrement correspond à la phase comptable, comme le paiement en matière de dépenses. Exercé à l'égard des débiteurs, le recouvrement, permet d'intégrer les créances de l'administration au Trésor public. Les modalités de recouvrement diffère selon la nature de la recette, elles passent en général par plusieurs étapes. Le législateur a pris en considération la qualité de l'administration qui agit dans un but d'intérêt public, pour lui reconnaître certains privilèges qui permettent une perception rapide et sûre.

A- Les conditions juridiques du recouvrement

L'action de l'administration pour asseoir et recouvrer ses droits doit être exercée dans le cadre de la légalité. Avant de procéder au recouvrement, le comptable doit s'assurer que la créance n'est pas atteinte par la prescription et que les ordres de recouvrement sont valables au plan du droit. Il s'agit là de deux principaux domaines du contentieux du recouvrement.

a) – L'exigibilité de la créance

Comme les particuliers, l'administration ne peut pas demander au créancier le paiement de sa dette avant que cette dernière soit exigible. L'exigibilité des droits est donc un principe général en matière d'obligations civiles et commerciales. Cependant, en matière fiscale, l'exigibilité est définie par les lois et règlements.

Les impôts directs, produits et taxes assimilées sont exigibles le dernier jour du deuxième mois qui suit celui de la mise en recouvrement des rôles (Art. 354 du C.I.D). Notons par ailleurs que pour les droits perçus au comptant, ils sont déclarés et payés dans les 20 jours du mois suivant. Le délai normal d'exigibilité profite au contribuable qui ne peut être poursuivi entre la date de mise en recouvrement et la date d'exigibilité. Le comptable public chargé du recouvrement (le receveur des impôts), ne peut pas exiger le paiement immédiat (avant la deuxième date), sauf dans des cas précis. Ces cas sont liés au déménagement du contribuable hors du ressort de la recette, à moins que le contribuable n'ait fait connaître, avec justification à l'appui, son nouveau domicile ; la vente volontaire ou forcée du fait que les biens du contribuable constituent le gage du Trésor public ; la cession ou la cessation d'activité ; le décès du contribuable ou de l'exploitant ; enfin, l'application d'amendes fiscales. Quand, il s'agit d'émission de rôles complémentaires ou supplémentaires, l'exigibilité est fixée au troisième jour après la date de mise en recouvrement.

Dans des circonstances particulières, le législateur peut suspendre l'exigibilité à des cas particuliers. Cette possibilité est très rare, elle est mise en œuvre pour protéger légalement des contribuables se trouvant dans des conditions difficiles causées par une conjoncture particulière. Si la suspension d'exigibilité est un cas particulier, un sursis de paiement est possible pour les contribuables qui formulent des réclamations ou qui contestent une partie ou la totalité des impositions mis à leur charge. Suite à une réclamation introduite dans les délais auprès du directeur des impôts de wilaya, le contribuable peut demander la suspension du paiement à condition de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt.⁶⁴ Par ailleurs, le contribuable de bonne foi peut bénéficier de délais de paiement accordés par le receveur des impôts, (échéancier – sursis).

⁶⁴ - Art. (399) du Code des Impôts Directs.

b) – La prescription

La prescription est opposable aux droits et actions des organismes publics comme à ceux des particuliers. Pour le débiteur, la prescription est un mode de libération de sa dette (Art. 320 du code civil). La prescription se décompte par jour et se trouve acquise lorsque le dernier jour est accompli.

Il est nécessaire de distinguer l'interruption de la prescription de la suspension. L'interruption a pour effet d'effacer le temps déjà accompli et fait courir une nouvelle prescription d'égale durée que la première. La suspension de la prescription ne laisse subsister que le délai restant à compter du jour où elle est intervenue. Les délais de prescription pour les organismes publics est fixé par des dispositions légales différemment à celui appliqué aux particuliers.

Lorsqu'un certain délai s'est écoulé entre le moment où la créance des organismes publics a pris naissance et celui où ces mêmes organismes entendent procéder à son recouvrement, le redevable peut évoquer la prescription. Dans ce cas, la dette peut être considérée comme éteinte.

B- Le recouvrement amiable

a) – Prise en charge et contrôle des ordres de recettes

I- La prise en charge

La prise en charge est l'opération par laquelle le comptable devient personnellement débiteur à l'égard de l'organisme public du montant de la recette qu'il est chargé de recouvrer après avoir inscrit son montant sur le registre prévu à cet effet. En principe, la prise en charge donne lieu à deux opérations :

- La première consiste pour le comptable à accuser réception du titre de recette (extrait de jugement ou d'arrêt, titre de propriété, bail, testament) ou de l'ordre de recette émis par l'ordonnateur ;
- La seconde est matérialisée par la constatation de la réception du titre ou de l'ordre de recette dans les écritures du comptable.

Pour certaines catégories de recettes, le comptable ne reçoit ni titre et ni ordre de recette. Elles sont : soit perçus au comptant, soit versées par les redevables dans les délais prescrits par les lois d'après les déclarations faites au titre de leurs impositions.

II - Contrôle

Afin que la prise en charge soit régulière, le comptable est tenu d'exercer les contrôles ci-après :

- L'autorisation de percevoir la recette par une disposition légale ou réglementaire,
- La régularité au plan matériel, des annulations et des réductions des titres de recettes. Ce dernier contrôle consiste à s'assurer, d'après les éléments dont il dispose, que l'ordre d'annulation ou de réduction est justifié.

III- Recouvrement des créances étrangères à l'impôt et au domaine

L'article (68) de la loi 90-21 prévoit que les ordres émis au titre de cette catégorie de recettes font l'objet d'un recouvrement amiable ou forcé. Pour recouvrer ces recettes, l'administration peut procéder en deux temps :

- Au cours d'une phase amiable, l'ordonnateur émet un ordre de recette qui est dépourvu de la force exécutoire, et l'adresse au comptable pour qu'il procède à son recouvrement, en invitant le débiteur à s'acquitter de sa dette ;

- Le débiteur n'ayant pas payé sa dette dans les délais ou n'ayant pas répondu à l'invitation, le comptable public demande à l'ordonnateur de rendre exécutoire l'ordre de recette, afin qu'il puisse exercer les diligences nécessaires au recouvrement de la créance publique ; c'est la phase d'exécution forcée.

L'article (06) du décret exécutif 93-46 du 06-02-1993,⁶⁵ accorde à l'ordonnateur un délai maximum de 30 jours à partir de la constatation de la recette, pour émettre l'ordre de recette.

Etant dépourvu de force exécutoire, l'ordre de recette ne permet pas l'exercice des poursuites à l'encontre du débiteur qui n'exécute pas spontanément et volontairement ses obligations. Il constitue pour le comptable une pièce d'ordre comptable permettant sa prise en charge et pour les débiteurs une simple demande de règlement.

⁶⁵- Décret exécutif n° 93-46 du 06 février 1993, *fixant les délais de paiement des dépenses, de recouvrement des ordres de recettes et les états exécutoires et la procédure d'admission en non valeurs.*

L'article (07) du décret précité prévoit que l'ordre de recette doit indiquer les bases de sa liquidation et les indications nécessaires à l'identification du débiteur ainsi qu'à l'imputation de la créance.

Aux termes de l'article (13) du même décret, le comptable, après avoir pris en charge l'ordre de recette, est tenu d'adresser l'avis d'émission au débiteur dans un délai de huit jours, par envoi recommandé avec accusé de réception.

L'article (13) du décret sus - visé accorde deux délais au redevable pour payer sa dette : le premier de 30 jours à compter de la signification de l'avis d'émission, et le second de 20 jours après l'envoi par le comptable d'une sommation sans frais écrite.

b) – Modes de règlement

Le redevable dispose de plusieurs mode de règlement, versement en numéraire, remise de chèques bancaires ou postaux, par versement à un compte ouvert au nom du comptable chargé du recouvrement. Dans certains cas particuliers, le règlement peut avoir lieu par la remise d'effets de commerce (traites) ou d'obligations cautionnées (moyen de paiement à terme).

La pratique de la compensation est un mode de règlement opéré par le comptable public à titre d'exécution d'office, qui suppose que l'organisme public est à la fois créancier et débiteur à l'égard de la même personne. Par contre, le débiteur de l'organisme public ne peut pas compenser avec ses dettes les créances qu'il aurait sur le même organisme. La prohibition de la compensation n'est qu'une application du principe de non - affectation d'une recette à une dépense particulière. Au plan de la comptabilité publique, les deniers publics sont insaisissables, la compensation se présente comme une forme de saisie des deniers publics se trouvant entre les mains du débiteur.

Si la compensation est opérée par le comptable public, elle se présente sous forme de retenue, effectuée au plan comptable au moyen d'un virement d'un compte à un autre dans les écritures du comptable public chargé du recouvrement (virement interne).

Un certain nombre de règles primaire sont à observer lors du règlement par le débiteur auprès d'un comptable public. Le comptable est tenu par les lois et règlements à délivrer un reçu au redevable. Le reçu se présente comme un titre libératoire pour ce dernier, c'est la preuve du versement de la somme qui lui a été réclamée. La délivrance du reçu n'est pas générale, car si le redevable reçoit en

échange des timbres fiscaux ou des formulaires payants, la perception, dans ce cas, est justifiée par la délivrance de ces timbres ou formulaires.

c) - Ordre de recette rendu exécutoire (état exécutoire)

Les dispositions du décret 93-46 du 06 février 1993 prévoient qu'en cas de non-paiement par le redevable de sa dette à l'expiration du second délai, le comptable adresse une copie de l'ordre de recette certifiée conforme à l'ordonnateur l'ayant émis pour le rendre exécutoire.

A cet effet, ce dernier oppose sur la copie de l'ordre de recette la mention suivante : « *arrête le présent ordre à la somme de(en lettres) pour valoir état exécutoire conformément à l'article 68 de la loi 90-21* », ainsi que sa signature.

L'ordonnateur dispose, en vertu de l'article 17 du décret sus - visé, d'un délai maximum de 15 jours pour renvoyer l'état exécutoire au comptable assignataire, lequel l'adresse au receveur des impôts du lieu de résidence du débiteur, suivant bordereau d'envoi établi en double exemplaire, aux fins de recouvrement.

Le receveur, après prise en charge de l'état exécutoire, retourne au comptable assignataire un exemplaire de ce bordereau revêtu de la mention d'accusé réception, et procède au recouvrement de l'état exécutoire en exerçant les poursuites, comme en matière de contributions directes conformément à l'article 50 de la loi 90-21 du 15 août 1990. La prise en charge des états exécutoires est inscrite sur un registre spécial ainsi que les différentes poursuites engagées.

L'état exécutoire entraîne plusieurs conséquences :

- Il peut interrompre la prescription de la créance et même commuer le délai primitif de la prescription en un délai de 15 ans ;
- Il vaut liquidation de la créance constatée à un certain chiffre, fixé unilatéralement par l'administration ;
- Enfin, il rend la créance exigible, ce qui permet la mise en œuvre, sauf opposition, des voies d'exécution.

C - Le recouvrement forcé

En possession d'un état ou titre exécutoire, le receveur des impôts est habilité par la loi à utiliser les procédures d'exécution forcée lorsque le débiteur ne se libère pas à l'échéance. Il s'agit de celles du droit commun avec cependant certaines particularités ou d'une procédure particulière aux créances fiscales, (l'avis à tiers détenteur).

a) - Les procédures de droit commun

Les procédures d'exécution forcée de droit commun comprennent : la saisie-arrêt, la saisie-exécution, la saisie brandon, la saisie foraine, la saisie revendication et la saisie immobilière.

I- La saisie-arrêt

La saisie-arrêt est une procédure par laquelle un créancier (le saisissant) immobilise entre les mains d'un tiers (le tiers - saisi) les sommes dues à son débiteur pour en demander l'attribution à son profit. Elle s'analyse comme un acte conservatoire, qui après jugement de validité, devient un acte d'exécution.⁶⁶ Toutefois, cette règle ne s'applique pas aux personnes publiques dont leurs biens sont inaliénables, insaisissables et imprescriptibles. Ne peuvent être également saisis les provisions alimentaires allouées par justice ; les pensions alimentaires ; les sommes avancées ou remboursées à titre de frais de bureau, de tournées, d'équipement, d'indemnités de déplacement ou de transport ; les indemnités de logement ; les pensions de retraites de d'invalidité.⁶⁷

Dans la première phase, l'acte conservatoire est pratiqué en vertu d'un titre exécutoire ou, à défaut, la permission du juge. Dans la deuxième phase, elle se transforme en acte exécutoire qui ne peut résulter que d'un jugement portant condamnation du débiteur (s'il n'y a pas de titre exécutoire) ou d'une ordonnance du juge portant attribution des sommes saisies - arrêtées au profit du créancier saisissant s'il y a un titre exécutoire.

La saisie met en jeu trois personnes :

- Le créancier saisissant : qui doit être le créancier personnel du débiteur ;
- Son débiteur : appelé débiteur saisi qui doit être créancier d'un tiers ou propriétaire de meubles détenus par un tiers ;
- Tiers saisi : il doit être distinct du saisissant et du débiteur saisi et il doit être débiteur des sommes d'argent ou de meubles corporels envers le saisi. En pratique, la saisie-arrêt se traduit par le blocage du montant en question par le tiers - saisi.

La saisie-arrêt est notifiée au tiers saisi, par exploit de huissier (procès-verbal), sous forme soit de titre authentique du saisissant, soit d'ordonnance du juge ayant prononcé la saisie.

⁶⁶ - Art. (355) de l'Ordonnance n° 66-154 du 8 juin 1966 modifiée et complétée, *portant code de procédure civile*.

⁶⁷ - Art. (689) de l'Ordonnance n° 75-58 du 26 septembre 1975 modifiée et complétée, *portant code civil*.

Le comptable recourt à la saisie-arrêt dans trois cas :

- En matière fiscale, lorsque l'impôt ne bénéficie plus de privilège, car lorsque l'impôt est privilégié, le receveur utilise la procédure spéciale de l'avis à tiers détenteur (A.T.D.) ;
- En matière d'amendes et condamnations pécuniaires ;
- En matière de créances étrangères à l'impôt et au domaine.

Dès réception de l'exploit (procès-verbal) et si celui-ci est reconnu régulier, le comptable tiers – saisi, procède à sa prise en charge en y opposant la mention «vu et reçu copie » sur l'original qu'il restitue à l'huissier, tout en conservant une copie de l'exploit. Toutes les oppositions effectuées au titre des saisies-arrêts sont consignées dans les écritures du comptable, en attendant l'intervention du juge prononçant, soit une main levée sur la créance saisie – arrêtée, dans ce cas le montant est restitué au débiteur, soit la validité de la saisie-arrêt, et dans ce cas, le montant consigné est versé au créancier.⁶⁸

Par ailleurs, les saisies-arrêts portant sur les rémunérations,⁶⁹ sont prononcées par le juge sous forme d'ordonnance indiquant le montant de la saisie-arrêt. La notification se fait par lettre recommandée par le greffier au comptable assignataire qui vaut opposition entre les mains de ce dernier. Après la prise en charge et la consignation des montants saisis – arrêtés, le comptable public procède au versement des sommes au greffier en vue de leur règlement aux différents créanciers.

II- Saisie-exécution

La saisie-exécution est un acte de poursuite qui a pour objet de mettre les meubles corporels du débiteur sous main de justice. Elle comporte trois phases : le commandement, la saisie et la vente. L'article (437) du C.I.D. habilite les receveurs des impôts à utiliser cette procédure.

- *Le commandement* : Il peut être signifié un jour franc après la date d'exigibilité de l'impôt. Il est soumis au point de vue de la forme aux règles de droit commun et notifié par lettre recommandée. Il a valeur d'exploit régulièrement signifié. Dans le cas d'exigibilité immédiate, il peut être signifié au redevable dès cette exigibilité. En matière de créances domaniales, la mise en demeure adressée par lettre recommandée et accusé de réception tient lieu de commandement.

⁶⁸ - Cf. Instruction n° 17/DCT du 21 décembre 1994, *relative aux modalités de prise en charge et d'exécution des saisies-arrêts et oppositions particulières.*

⁶⁹ - Réglementées par l'Ordonnance n° 75-34 du 7 avril 1973, *relative à la saisie-arrêt et à la cession des rémunérations.*

- *Saisie* : C'est la seconde étapes après le commandement. Elle ne peut être opérée qu'un jour franc après la signification du commandement. En matière de créances domaniales, la saisie mobilière peut être pratiquée à l'expiration d'un délai de 20 jours par voie d'huissiers ou tout agent de l'administration des domaines assermenté et à la diligence du directeur des domaines de la wilaya.

III- Autres saisies

- *Saisie brandon* : C'est une saisie exécution portant sur les fruits pendants par branche et par racine, elle est pratiquée six (06) semaines avant maturité. La vente s'effectue sur pieds lors de la maturité.

- *Saisie foraine* : C'est une saisie – exécution des biens apportés par un redevable ne résidant pas dans la commune du créancier, et il n'est pas nécessaire qu'elle soit précédée d'un commandement, du fait qu'elle est tributaire de l'ordonnance du juge (référé civil) du lieu où se trouvent les objets.

- *Saisie conservation* : C'est une procédure qui peut être utilisée dans le cas où les effets déjà saisis seraient transférés chez un tiers. Elle peut être pratiquée sans titre et sans commandement préalable. Elle est subordonnée à l'autorisation donnée sur requête par le juge des référés du lieu de la saisie. La requête présentée à cet effet, doit désigner sommairement les meubles et les effets revendiqués.

- *Saisie immobilière* : Elle est utilisée dans des cas exceptionnels lorsque les autres moyens de recouvrement s'avèrent impossibles, et nécessite l'autorisation préalable du directeur des impôts de la wilaya après avis du wali.

L'agent de poursuites dresse un procès-verbal de carence s'il ne trouve rien à saisir. Le débiteur saisi reste propriétaire des biens saisis mais il ne peut plus en disposer, sous peine d'être poursuivi pour détournement d'objets saisis.

IV- La vente

La vente de l'objet saisi (la vente mobilière) doit intervenir au moins huit (08) jours francs après la signification de la saisie (Art. 371 Code de procédure civile), sauf cas exceptionnel. La vente doit être expressément autorisée par le Wali ou le cas échéant par le directeur des impôts de la wilaya. Le receveur adresse sa demande sur un imprimé spécial au Wali après avis du directeur des impôts de wilaya. Si dans un délai de un (01) mois, le Wali ne se prononce pas sur la demande adressée par le receveur, le directeur des impôts de wilaya peut autoriser la vente (Art. 392 C.I.D.). Toutefois, lorsque les objets saisis sont des denrées périssables ou

marchandises susceptibles de se corrompre ou de libérer ou présentant des dangers pour le voisinage, il peut être procédé à la vente d'urgence sur autorisation du directeur des impôts de wilaya. Dans tous les cas, la vente autorisée permet au receveur chargé du recouvrement de se payer le montant de l'impôt sur le produit de la vente.⁷⁰

b) – L'Avis à Tiers Détenteur (A.T.D)

L'avis à tiers détenteur est un acte de procédure qui permet au comptable, sur une simple demande d'obliger un tiers à lui verser, sur les fonds dont il est dépositaire, détenteur ou débiteur à l'égard d'un redevable, les impôts dus par ce dernier. Pour le recouvrement forcé des titres exécutoires qu'ils prennent en charge, les receveurs des régies financières utilisent la procédure de l'avis à tiers détenteur. A cet effet, ils transmettent aux tiers détenteurs de fonds un avis sous pli recommandé avec accusé de réception, afin d'éviter toute équivoque sur sa date de réception, donc d'effet. Ces avis ayant des effets analogues à une saisie-arrêt validée par décision de justice, les tiers détenteurs doivent procéder au virement des sommes retenues au profit du receveur saisissant à peine d'engager leur responsabilité personnelle et pécuniaire. Leur habilitation à utiliser cette voie d'exécution résulte des dispositions législatives ci-après :

L'article (384) du code des impôts directs pour les receveurs des impôts pour le recouvrement des impôts directs et taxes assimilées ainsi que des créances étrangères à l'impôt et au domaine. Les articles (145) et (146) de la loi de finances pour 1992 pour les receveurs des domaines en matière de créances domaniales. L'article (298) de la loi du 21-07-1979 modifiée et complétée, portant code des douanes en matière de recouvrement des droits et taxes par l'administration des douanes.

Enfin, il y a lieu de préciser qu'en vertu de l'article (384) du C.I.D., le délai de validité de l'avis à tiers détenteurs est d'une durée de quatre années si le redevable est une personne morale. Si le redevable est une personne physique l'avis est valable pendant un délai d'un an.

⁷⁰- Art. (392) du code des impôts directs.

CHAPITRE II

L'EXECUTION DES DEPENSES PUBLIQUES

Outre les procédures d'exécution des recettes publiques, les finalités de la comptabilité publique s'inscrivent dans les dispositions des trois autres grands volets réglementaires : la réglementation des dépenses publiques, la gestion des trésoreries publiques et la tenue des comptabilités publiques.

Chacun de ses domaines réglementaires obéit à une logique par rapport aux autres finalités. C'est sans doute la réglementation des dépenses publiques qui constitue l'élément le plus sensible. En effet et suivant une illustration de Gabriel Montagnier : « les principales sources de préjudice pour les finances publiques se rencontrent en pratique en matière d'exécution des dépenses publiques ; les irrégularités y sont souvent plus dommageables qu'en matière de recettes », il ajoutait qu'elles sont plus visibles, « la dilapidation ou le détournement des fonds publics ayant un caractère plus spectaculaire que le mauvais recouvrement des créances ». La conclusion est bien simple, « l'élaboration d'une réglementation minutieuse pour l'exécution des dépenses publiques ».⁷¹

Une réglementation « minutieuse » des procédures d'exécution des dépenses publiques est souvent considéré par les ordonnateurs comme une réglementation « gênante », pour revendiquer plus de souplesse dans leur gestion. Cependant, le souci de protéger les deniers des organismes publics a toujours constitué l'argument solide, au plan administratif, pour maintenir et développer une telle réglementation.

⁷¹ - G. MONTAGNIER, *op. cit.*, p. 113

SECTION I

LES CONDITIONS D'EXECUTION DES DEPENSES PUBLIQUES

L'exécution des dépenses publiques suppose la réunion de deux conditions :

- une condition de fond, de droit administratif ou civil : l'existence de dettes des organismes publics ;
- une condition de forme de droit budgétaire : l'autorisation annuelle donnée par le budget de ces organismes.

La règle principale en la matière : les dépenses des organismes publics doivent être prévues dans leurs budgets et être conformes aux lois et règlements. Les opérations de dépenses consistent en l'utilisation des crédits autorisés (Art. 11 de la loi 90-21). Ces opérations se réalisent à travers les actes d'engagement, de liquidation, d'ordonnancement ou de mandatement et de paiement. Une comptabilité de ces opérations est tenue par les ordonnateurs et les comptables conformément aux modalités définies par le décret 91-313 du 7 septembre 1991, fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics.

Cette règle a un fondement constitutionnel qui consacre le principe du contrôle populaire par le biais des assemblées élues « l'assemblée élue constitue le cadre dans lequel s'exprime la volonté du peuple et s'exerce le contrôle de l'action des pouvoirs publics (Art. 14/1 de la constitution).

Conformément à l'article (3) de la loi 90-21, le budget est l'acte qui prévoit et autorise pour l'année civile, l'ensemble des recettes, des dépenses de fonctionnement et des dépenses d'investissement dont les dépenses d'équipements publics et les dépenses en capital. Donc, la nécessité du vote du budget comme condition préalable de l'exécution régulière des dépenses publiques ressort de la définition même de cet acte. Il s'agit là d'une définition générale qui concerne l'ensemble des organismes publics soumis à la réglementation de la comptabilité publique.

Pour les dépenses l'Etat, c'est la loi de finances de l'année qui prévoit et autorise pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat, ainsi que les autres moyens financiers destinés au fonctionnement des services publics (Art. 3 /1 de la loi 84-17 relative aux lois de finances).

L'autorisation donnée par la loi de finances est une autorisation générale, car c'est une répartition entre les différents ministères (état B annexé à la loi de finances pour les dépenses de fonctionnement). La ventilation des crédits pour chaque département ministériel est effectuée au moyen des décrets de répartition. Cette répartition horizontale des crédits nécessite une répartition verticale au sein de chaque département ministériel entre les services centraux et les services déconcentrés. Le ministre doit dans ce cas déléguer la gestion d'une partie des moyens financiers aux chefs des services déconcentrés.

Par ailleurs, en matière des dépenses d'investissement, il est nécessaire de distinguer les autorisations de programme qui permettent seulement d'engager les dépenses et les crédits de paiement, qui permettent d'ordonnancer le montant des règlements à effectuer.

Pour la commune, l'autorisation est donnée par l'assemblée populaire communale suite à une délibération de cette dernière sous contrôle de l'autorité de tutelle (articles 149 à 159 de la loi 90-08 du 7 avril 1990 relative à la commune). Pour la wilaya, l'article (138) de la loi 90-09 du 7 avril 1990 confère à l'assemblée populaire de wilaya la tâche de voter le budget de la wilaya suite à une délibération de cette dernière sous contrôle de la tutelle.

Par ailleurs, les statuts des établissements publics à caractère administratif prévoient en règle générale les mêmes dispositions, puisque le conseil d'orientation de l'établissement est l'organe compétent pour autoriser les dépenses, sous contrôle de l'autorité de tutelle qui approuve le budget pour une année civile.

SECTION II

LA PROCEDURE GENERALE D'EXECUTION DES DEPENSES PUBLIQUES

La procédure générale d'exécution des dépenses publiques comprend quatre opérations successives : l'engagement, la liquidation, l'ordonnancement et le paiement.

§ 1- L'ENGAGEMENT

L'engagement est l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résulte une charge. L'acte d'engagement est donc l'acte d'origine qui n'est pas un acte d'exécution proprement dit. Autrement dit, l'engagement est l'acte ou le fait dont l'intervention implique une création ou une augmentation de dépenses, c'est un *acte - condition* sans lequel l'obligation de

payer ne naissent pas. Comme acte de naissance de la dette publique, l'engagement ne rend pas à lui seul la personne publique débitrice, il ne fait en réalité que créer l'obligation juridique. L'organisme public ne sera rendu effectivement débiteur que par la survenance d'événements postérieurs.

Du point de vue du créancier, l'engagement se présente comme une promesse d'être payé. Du point de vue de l'administration, il s'analyse comme la consignation d'un crédit. Il faut donc disposer au préalable du crédit budgétaire nécessaire pour face à la dépense en question qui doit normalement découler de l'engagement et réserver ce crédit afin que d'autres opérations ne soient pas engagées sur ce même crédit.⁷²

A- Formes d'engagement

A côté de l'engagement juridique, il y a l'engagement comptable, qui consiste à réserver les crédits nécessaires à l'acquittement de ces dépenses. La différence entre les deux formes d'engagement résulte de l'origine des dettes publiques. En effet, lorsque l'organisme public s'engage volontairement, l'engagement comptable vient avant l'engagement juridique et en assure la conformité de l'acte aux autorisations budgétaires. Par contre lorsque l'organisme public se trouve involontairement engagé, la procédure diffère puisque l'engagement juridique vient avant l'engagement comptable. Dans la pratique administrative, l'engagement comptable est représenté par l'imputation sur les crédits budgétaires d'une somme égale à l'évaluation de la dépense entraînée par l'obligation juridique. Il s'agit d'une sorte de « blocage » d'une fraction des crédits égale à cette évaluation, qui deviendront « indisponibles » à concurrence de ce montant pour d'autres opérations de dépenses.⁷³

Les actes juridiques donnant naissance à l'engagement n'ont pas toujours les mêmes formes ni les mêmes caractères juridiques ; la nomination d'un fonctionnaire et différente d'une passation d'un marché public.

Comme les actes d'engagement sont soumis au contrôle des dépenses engagées, tous les engagements donnent lieu à l'établissement par l'ordonnateur d'une fiche d'engagement appropriée. Elle doit être accompagnée des pièces

⁷² - Art. (18) du décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991, *fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics.*

⁷³ - J. MAGNET, *op. cit.*, p. 63 ; G. MONTAGNIER, *op. cit.*, p. 127.

justificatives de la dépense et si nécessaire les précisions utiles dans la partie réservée aux observations des services.

B- Suivi des engagements

Afin d'assurer un bon suivi des autorisations de crédits, les ordonnateurs doivent tenir une comptabilité des engagements. La comptabilité des engagements a pour objet de déterminer à tout moment le montant des engagements pris par rapport aux crédits de fonctionnement, aux autorisations de programmes ou aux crédits de paiement et le montant des soldes disponibles.

En matière de dépenses de fonctionnement, cette comptabilité retrace :

- les crédits ouverts ou délégués par chapitre et par article ;
- les délégations de crédits accordées aux ordonnateurs secondaires ;
- les engagements effectués ;
- les soldes disponibles.

En matière de dépenses d'équipement et d'investissement, la comptabilité des engagements retrace :

- les engagements effectués sur les autorisations de programme et leurs modifications successives ;
- les engagements effectués au titre des délégations de programmes ;
- les soldes disponibles.

C- Contrôle des engagements

Sont soumis préalablement à leur signature, au visa du contrôleur des dépenses engagées, les actes comportant un engagement de dépenses ci-après énumérés :⁷⁴

- les actes de nomination, de confirmation et ceux concernant la carrière et la rémunération des fonctionnaires, à l'exception de l'avancement d'échelon ;
- les états nominatifs établis à la clôture de chaque exercice budgétaire ;
- les états matrices initiaux établis dès le début de l'année ainsi que les états matrices modificatifs (ou complémentaires) intervenant au cours de l'exercice budgétaire ;

⁷⁴ - Articles 5, 6 et 7 du décret exécutif n° 92-414 du 14-11-1992 relatif au *contrôle préalable des dépenses engagées*.

- les engagements de dépenses de fonctionnement et d'équipement ou d'investissement.

Sont en outre soumis au visa du contrôleur des dépenses engagées :

- tout engagement appuyé de bons de commande ou de factures *proforma*, lorsque le montant ne dépasse pas le seuil de passation des marchés publics ;
- toute décision ministérielle portant subvention, délégation de crédits ou prise en charge de rattachement et transfert de crédits ;
- tout engagement relatif aux remboursements de frais, aux charges annexes ainsi qu'aux dépenses sur régies, justifiées par des factures définitives.

Ainsi, les engagements des dépenses et les actes relatifs à la gestion de la carrière des fonctionnaires doivent recueillir le visa du contrôleur des dépenses engagées. La vérification des engagements se porte sur les éléments ci-après :⁷⁵

- la qualité de l'ordonnateur telle que définie par la loi n° 90-21 du 15 août 1990, relative à la comptabilité publique, notamment son article (23) ;
- la stricte conformité avec les lois et règlements en vigueur ;
- la disponibilité des crédits ou des postes budgétaires ;
- l'imputation régulière de la dépense ;
- la concordance du montant de l'engagement avec les éléments contenus dans les documents y annexés ;
- l'existence des visas ou des avis préalablement délivrés par une autorité administrative habilitée à cet effet, lorsqu'un tel visa est prescrit par la réglementation en vigueur (ex : visa de la commission des marchés).

§ 2- LA LIQUIDATION

La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant exact de la dépense. La liquidation réunit deux opérations distinctes mais complémentaires : la constatation du service fait et le calcul du montant de la dépense. La liquidation est donc faite au vu des titres établissant les droits acquis aux créanciers, elle a pour objet de vérifier, la réalité de la dette publique et d'en arrêter le montant.

Pour ce qui est de la constatation de la dette, elle consiste à s'assurer de la réalité des faits sur lesquels sont fondés les droits des créanciers, mais aussi de leur conformité aux actes d'engagement. Ainsi, la liquidation des créances des

⁷⁵ - Art. (9) du décret exécutif n° 92-414 du 14-11-1992, relatif au *contrôle préalable des dépenses engagées*.

entrepreneurs et fournisseurs résultent de la constatation de l'exécution des travaux ou de la livraison des fournitures, mais aussi de leur conformité aux stipulations des marchés.⁷⁶

Exigence traditionnelle pour protéger les finances publiques, la règle du « service fait » porte des conséquences importantes au plan juridique (naissance de la dette d'un organisme public) comme au plan comptable (mention exigée pour le paiement).

Simultanément ou après la constatation, l'organisme public procède à la liquidation proprement dite, c'est-à-dire le calcul du montant des dettes publiques. Elle nécessite le recours à des procédés techniques complexes afin de déterminer le montant à payer. Il s'agit donc d'une opération qui consiste, en règle générale, à appliquer des méthodes de détermination du montant exact de la dette publique notamment par :

- la multiplication des quantités constatés par le prix unitaire ;
- déduction des avances ou acomptes déjà versées au cocontractant ;
- application des barèmes, coefficients préétablis pour la détermination du montant à payer ;
- calcul des droits à retenir au titre d'obligations légales mises à la charge de l'organisme public, en tant que redevable vis à vis d'une autre administration publique.

A- Autorités compétentes

En règle générale, c'est l'ordonnateur qui est chargé de la liquidation de la dépense publique. Néanmoins, l'intervention d'autres agents publics est possible. Il s'agit notamment :

- Des gestionnaires chargés des opérations de constatation peuvent intervenir en matière de liquidation, en particulier les agents chargés de la réception des fournitures ou la vérification des travaux et qui dressent des procès-verbaux de réception des dits fournitures ou travaux. Toutefois, ces certificats de réception ne sont pas opposables à l'administration qu'après avoir été approuvés par l'ordonnateur légalement responsable.
- Les dépenses payables sans ordonnancement sont également liquidées par les comptables, suite à une exception introduite en matière de séparation des tâches des ordonnateurs et des comptables.
- Enfin, la liquidation exécutée par les ordonnateurs peut être remise en cause si les créanciers contestent devant les tribunaux les fondements de la liquidation. Dans ce

⁷⁶ - MAGNEY (J), *op.cit*, p. 72

cas la juridiction compétente se prononce quant à la liquidation définitive de la dette. Le juge devient le liquidateur de la dette contestée par le créancier.

B- Formes de liquidation

Trois procédures sont retenues en matière de liquidation :

- Il y a d'abord, la procédure de liquidation par les créanciers eux-mêmes, suite à l'établissement des factures, mémoires et autres décomptes. Dans ce cas l'administration se réserve le droit de vérifier ces décomptes et les modifier s'il y a lieu, afin d'arrêter définitivement le montant dont elle se reconnaît débitrice.
- En second lieu, la liquidation peut se faire suite à un commun accord entre l'administration et le créancier. Cette technique est pratiquée en matière des marchés publics de travaux où les parties se mettent d'accord par un consentement mutuel sur les bases de liquidation. Cette procédure ne permet pas une remise en cause de la liquidation par les parties, sauf en cas d'omission ou d'erreur.⁷⁷
- En dernier lieu, l'administration peut procéder à une liquidation unilatérale à la base des documents qui sont en sa possession. C'est une procédure appliquée notamment en matière des dépenses de personnel.

§ 3- L'ORDONNANCEMENT

L'ordonnancement ou le mandatement est l'acte par lequel est donné l'ordre de payer la dépense publique. Si la liquidation rend la dette publique certaine, elle n'a pas force exécutoire. C'est la raison pour laquelle, la liquidation doit être expressément suivie par un acte administratif appelé ordonnancement. C'est un acte qui établit la liaison entre l'ordonnateur et le comptable public dans la procédure d'exécution des dépenses publiques, en permettant de passer du stade des opérations administratives au stade des opérations comptables.

A- Autorités compétentes

Conformément à l'article (23) de la loi 90-21 l'ordonnancement est une attribution exclusive des ordonnateurs. Ces derniers sont chargés d'émettre les ordres de paiement dans la limite de leurs attributions reconnues par les lois et règlements. La qualification de l'ordonnancement d'acte administratif laisse

⁷⁷ - Voir à titre d'exemple, l'article (55) du code des marchés publics : « lorsqu'une clause d'actualisation de prix a été prévue dans le marché, l'application de cette clause est subordonnée aux conditions suivantes :

- Le montant de l'actualisation peut être fixé soit d'une manière globale et forfaitaire et d'un commun accord, soit par application d'une formule de révision de prix lorsqu'elle a été prévue au marché ».
- L'act

supposer qu'il doit être émis par une autorité administrative et non judiciaire. C'est la position de la doctrine administrative qui opère une distinction entre les actes administratifs et les actes judiciaires.

Toutefois, si les ordonnateurs refusent d'ordonnancer des dépenses de l'Etat résultant de décisions de justice devenues définitives dans le délai de quatre (04) mois quand le créancier est un organisme public et deux (02) mois quand le bénéficiaire de la décision de justice est un particulier ou une entité ne relevant pas du domaine de la comptabilité publique, la dite dépense est payée d'office sans ordonnancement. En effet, les dépenses portant condamnations pécuniaires de l'Etat, des collectivités locales et des établissements publics à caractère administratif, sont payées sans ordonnancement, au vu de ces décisions.⁷⁸

Par ailleurs, en cas où les ordonnateurs secondaires refusent d'ordonnancer des dettes exigibles des organismes dont ils sont ordonnateurs secondaires, l'autorité supérieure peut ordonnancer d'office ces dépenses, après vérification de leur exigibilité. Cette compétence reconnue à l'autorité supérieure découle directement de la notion même du pouvoir hiérarchique et du pouvoir de tutelle.

A côté des deux cas cités plus - haut, certaines dépenses publiques, peuvent faire l'objet d'un paiement sans ordonnancement. C'est le cas des dépenses ci-après :⁷⁹

- les pensions des Moudjahidines et les pensions de retraite servies sur le budget de l'Etat ;
- les rémunérations des membres de la direction politique et du gouvernement ;
- les frais et fonds spéciaux.

B- Formes d'ordonnancement

Les ordonnateurs primaires ou principaux émettent des ordonnances de paiement, les ordonnateurs secondaires émettent des mandats de paiement.⁸⁰ L'acte d'ordonnancement est donc désigné différemment selon l'agent public dont il émane. S'il est émis par un ordonnateur principal de l'Etat, il porte le nom

⁷⁸ - Loi n° 91-02 du 8 janvier 1991 relative aux dispositions particulières à certaines décisions de justice ; Instruction n° 34/06 du 11 mai 1991 ayant pour objet l'exécution de certaines décisions de justice ; Instruction n° 06 du 25 février 1997 complétant les dispositions de l'instruction n° 34 du 11 mai 1991.

⁷⁹ - Art. (153) du décret législatif n° 93-01 du 19 janvier 1993, portant loi de finances pour 1993.

⁸⁰ - Art. (7) du décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991, fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics.

d'ordonnance de paiement, alors s'il est émis par un ordonnateur secondaire de l'Etat, il est appelé mandat de paiement.

§ 4- LE PAIEMENT

Le paiement est l'acte par lequel un organisme public se libère de sa dette. Il est du ressort exclusif des comptables conformément au principe de séparation des tâches administratives des tâches comptables. Toutefois, le paiement n'est pas une simple opération de caisse, le comptable exerce un rôle important en matière de contrôle de la régularité de la dépense. En tant qu'agent payeur, le comptable doit s'assurer avant d'admettre une dépense au paiement :

- de la conformité de l'opération avec les lois et règlements en vigueur ;
- de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ;
- de la régularité des opérations de liquidation de la dépense ;
- de la disponibilité des crédits ;
- que la créance n'est pas atteinte par une déchéance ou frappée d'opposition ;
- du caractère libératoire du paiement ;
- des visas des contrôles prévus par les lois et règlements en vigueur ;
- de la validité de l'acquis libératoire.

Une fois le comptable payeur admet la dépense au paiement, il doit dans ce cas exercer son rôle de caissier, c'est-à-dire procéder au règlement de la dépense. Le règlement doit libérer l'organisme public de sa dette. Pour qu'il soit ainsi, le comptable public est tenu de s'assurer que le paiement sera effectué au véritable créancier de l'organisme public ou à son représentant légalement désigné (quand il s'agit d'enfants mineurs ou autres) ou au représentant désigné par le créancier (représentation conventionnelle) par un acte reconnu valable (procuration).

Le règlement de la dépense peut intervenir suivant les modes de règlement prévus par la réglementation : remise d'espèces (dans la limite des montants autorisés par la réglementation), chèque sur le Trésor, mandat carte postale, virement postal ou bancaire. Le seuil à partir duquel le paiement des dépenses publiques doit obligatoirement s'effectuer par un virement à un compte postal, bancaire ou de Trésor est fixé par arrêté du ministre des finances.⁸¹ Toutefois, certaines dépenses ne sont pas soumises à cette obligation. Il s'agit des dépenses relatives aux opérations suivantes : ⁸²

- arrérages de pensions et leurs accessoires ;
- créances dont les titulaires sont décédés ;
- créances faisant l'objet de saisies - arrêts, oppositions, cessions, transports ;

⁸¹ - L'Arrêté du 17 novembre 1992. Le seuil a été élevé plusieurs fois.

⁸² - Art. (164) de la loi de finances pour 1992.

- créances dont les titulaires sont déclarés en faillite ou en liquidation judiciaire ;
- créances indivises ;
- secours et dépenses d'aide sociale ;
- indemnités accordées aux sinistrés ;
- avances sur frais de mission.

CHAPITRE III LES OPERATIONS DE TRESORERIE

SECTION I NOTIONS GENERALES

L'article (9) de la loi 91-21 distingue clairement les opérations de recettes et de dépenses des opérations de trésorerie. Cette distinction était déjà posée par l'article (62/2) de la loi 84-17 du 7-7-1984 relative aux lois de finances, qui dispose : « outre les opérations permanentes de l'Etat, le Trésor public exécute, sous la responsabilité de l'Etat, des opérations de trésorerie. Celles-ci comprennent notamment : - des émissions et remboursements d'emprunts faits conformément aux autorisations données par la loi de finances ; - les opérations de dépôts sur ordre et pour compte de correspondants du Trésor.

Seules sont définies par l'article (10) de la loi 90-21, les opérations de trésorerie, représentées par « tous les mouvements de fonds en numéraires, en valeurs mobilisables, en comptes de dépôts, en comptes courants, en comptes de créances et de dettes ». Toutefois, un nombre important de ces opérations ne sont par reliées au budget d'un organisme public, c'est le cas des « fonds consignés au profit des particuliers, les encaissements et décaissements provisoires et les opérations de transfert ». ⁸³

⁸³ - Art. (41) du décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991.

Les opérations de trésorerie sont donc, tous les mouvements de fonds et de valeurs ou de comptes de créances ou de dettes des organismes publics qui ne constituent ni des recettes, ni des dépenses, pour les motifs suivants : ⁸⁴

- soit parce qu'ils sont internes à ces organismes et n'affectent pas leur situation envers les autres organismes publics ou privés ou les particuliers ;
- soit parce qu'ils ont pour contrepartie un mouvement inverse qui rétablira la situation initiale à terme plus ou moins éloigné ;
- soit enfin parce qu'ils sont faits pour le compte d'autres organismes publics ou privés ou de particuliers.

Par ailleurs, il est nécessaire de souligner que la notion administrative des opérations de trésorerie est plus large que la notion juridique stricte résultant pour l'Etat de l'article (12) de la loi 90-21. Elle embrasse en effet, pour tous les comptables publics, l'ensemble des opérations mettant en jeu les mouvements de disponibilité, et pratiquement toutes celles qui se traduisent par des encaissements et par des paiements. Suivant cette conception large, les opérations de trésorerie représentent également la phase finale du plus grand nombre des opérations budgétaires. Une opération de trésorerie correspond, en réalité, à l'encaissement du produit ou le paiement de la charge.⁸⁵

SECTION II LA GESTION DE LA TRESORERIE

La trésorerie publique est l'ensemble des moyens de paiement à la disposition des organismes publics. Elle est donc constituée par l'ensemble des fonds et valeurs dont ils disposent.

L'enregistrement des mouvements affectant les disponibilités est une nécessité naturelle pour tout organisme public ou privé. En comptabilité publique, cette question nécessite l'examen des problèmes posés quant à l'organisation financière, notamment en ce qui concerne l'unité de la trésorerie au niveau de l'Etat et ses conséquences sur la gestion des emprunts publics, des prêts et avances.

§ 1- L'UNITE DE TRESORERIE

⁸⁴ - MAGNEY (J), *op. cit.*, p. 87.

⁸⁵ - Sur cette question, voir : G. Montagnier, *Principes de comptabilité publique*, 2^e édition, Dalloz, 1981, p. 13 et 14.

L'unité de la trésorerie publique est un principe fondamental de gestion des deniers publics. Afin d'éviter que la multiplication des organismes publics n'entraîne pas un fractionnement à l'infini des fonds publics en multitude de caisses particulières autonomes, l'unité de trésorerie est justement instituée pour que les disponibilités des organismes publics forment une seule masse détenue par le Trésor public.

Le Trésor public est un service de l'Etat non doté de la personnalité morale, chargé de l'exécution des opérations financières et budgétaires de tous les organismes publics. L'ensemble des fonds publics doivent être déposés au Trésor public. L'unité de trésorerie est réalisée par le compte courant du Trésor à la Banque d'Algérie. Les divers comptables appartenant au réseau du Trésor versent leurs excédents à ce compte et y prélèvent les fonds dont ils ont besoin.

Le compte courant du Trésor à la Banque d'Algérie, joue un rôle très important dans la concrétisation de cette unité de trésorerie. Tous les fonds publics disponibles se retrouvent à ce compte, par suite des versements effectués par les différents comptables des encaisses qui ne leurs sont pas immédiatement indispensables. Les comptes courants postaux des comptables publics sont « indirectement » à la disposition du Trésor, puisque leurs avoirs sont déposés au Trésor. Les versements comme les prélèvements sont donc effectués au compte courant du Trésor à la banque d'Algérie. C'est par le jeu de ce compte que sont intégrés tous les mouvements de fonds.⁸⁶ Ce système permet au ministre des finances de connaître à chaque moment le niveau du solde créditeur du compte courant du Trésor à la Banque d'Algérie.

Certains fonds déposés au Trésor appartiennent aux organismes publics, ou organismes non soumis à la comptabilité publique et à des particuliers classés dans la catégorie des « correspondants du Trésor ». Les correspondants sont donc des organismes divers et des particuliers qui sont tenus de ou veulent déposer leurs fonds au Trésor soit en application des lois et règlements, soit en vertu de convention. Les comptes ouverts au Trésor pour les correspondants sont utilisés au même titre qu'un compte bancaire (émission de chèques, retraits).

L'unité de trésorerie des organismes publics est justifiée par deux raisons :

- faciliter l'aménagement des fonds dans l'espace ;
- assurer une bonne répartition des moyens financiers dans le temps en assurant l'indépendance des organismes publics à l'égard des organismes financiers privés.

§ 2- LES EMPRUNTS PUBLICS

⁸⁶ - I.N.F, *Cours de comptabilité publique*, précité, p. 116

L'émission des emprunts doit être autorisée par l'assemblée délibérante de la personne publique (la loi de finances pour l'Etat). Les emprunts contractés par les organismes publics et les prêts consenties au profit d'autres organismes ou des particuliers constituent des rentrées et des sorties de fonds. Traditionnellement, on considère que les emprunts et les prêts réalisés et remboursés par l'Etat durant le même exercice sont des opérations de trésorerie. Par contre, les emprunts et les prêts faits sur un exercice et remboursés sur un autre sont considérés comme des recettes et dépenses extraordinaires.

Le recours à l'emprunt a l'avantage de permettre de collecter les ressources sans augmenter dans l'immédiat la charge sur les contribuables. L'emprunt constitue une ressource dont l'amortissement ne fait pas l'objet de crédits ouverts dans le budget de l'Etat. Sont uniquement budgétisés les montants correspondants au service des intérêts (titre I – Dette publique). L'amortissement du capital de la dette est une charge propre du trésor, que celui – ci doit financer par les ressources de trésorerie. Pour les autres collectivités publiques, l'emprunt est une ressource budgétaire, son remboursement est pris en charge dans sa totalité par les budgets de ces collectivités.

Cependant, la tendance actuelle dans plusieurs pays s'oriente vers la budgétisation de la dette publique (capital et intérêts).

TROISIEME PARTIE

LA COMPTABILISATION DES OPERATIONS FINANCIERES PUBLIQUES

Introduction

Les règles de la comptabilité publique sont, comme déjà précisé, composées d'un volet juridique destiné à la définition des procédures d'exécution et du contrôle des opérations financières des organismes publics, mais également d'un volet technique relatif à la description de ces opérations au plan strictement comptable. En effet, les actes juridiques ne trouvent pas forcément leur traduction comptable, si le système suivi ne permet l'enregistrement de l'ensemble des faits juridiques en faits comptables. Cette question nous renvoi à la définition de la technique de la comptabilité publique elle-même.

On peut distinguer deux grands systèmes de comptabilité publique. La comptabilité de caisse, première apparue, a cédé, dans plusieurs pays (également en Algérie dans le cadre de la réforme de la comptabilité de l'Etat), la place à la comptabilité patrimoniale issue dans son principe des méthodes adoptées dans le cadre de la comptabilité privée et qui étend son domaine aux éléments du patrimoine à côté bien sûr du mouvement des fonds. Parmi les critiques formulées à l'égard d'une comptabilité de caisse, c'est qu'elle ne garde pas de trace des biens durables acquis ou créés, elle ne les saisit que fugitivement à travers leur reflet financier instantané. La réforme de la comptabilité de l'Etat s'oriente donc vers une comptabilité patrimoniale.

La comptabilité des organismes publics est constituée par : ⁸⁷

- *une comptabilité administrative* tenue par les ordonnateurs permettant le suivi de l'exécution des opérations financières ;
- *des comptabilités* tenues par les comptables publics comprenant

⁸⁷ - Articles (3), (4) et (5) du décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991, *fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics.*

- a)- une comptabilité générale permettant la connaissance et le contrôle des opérations budgétaires et des opérations de trésorerie ainsi que la détermination des résultats annuels. Cette comptabilité est tenue par année civile et selon la partie double.
- b)- une comptabilité spéciale des matières, valeurs et titres ;
- c)- et à terme, une comptabilité analytique permettant le calcul des prix de revient et des coûts des services.

Ainsi, conformément à l'article premier de la loi 90-21, les règles de la comptabilité publique s'appliquent aux budgets et opérations financières :

- de l'Etat, du conseil constitutionnel, de l'assemblée populaire nationale, du Conseil de la nation, de la Cour des comptes, des budgets annexes (Ces entités sont regroupées sous l'appellation de l'Etat), (Chapitre I);
- des collectivités locales (wilaya et commune), (Chapitre II) ;
- des établissements publics à caractère administratif (nationaux et locaux), (Chapitre III).

CHAPITRE I LA COMPTABILITE DE L'ETAT

SECTION I LES PRINCIPES

Le principe de distinction entre la comptabilité tenue par les ordonnateurs et celle tenue par les comptables s'applique à l'Etat au même titre que les autres organismes publics.

Les ordonnateurs de l'Etat sont astreints à la tenue d'une comptabilité administrative permettant le suivi de l'exécution des opérations budgétaires. Tenue à partie simple, cette comptabilité retrace :

- *En matière de recettes* : les créances constatées et liquidées – les ordres de recettes émis ainsi que les réductions ou annulations opérées sur les ordres de recettes – les recouvrements.
- *En matière de dépenses* : la comptabilité administrative retrace : les engagements – les ordonnancements – une comptabilité spéciale des investissements publics par opération.

La comptabilité administrative est une comptabilité budgétaire, elle est destinée à suivre l'exécution du budget. Sa tenue ne présente aucune difficulté particulière du moment qu'elle est tenue par rubrique budgétaire.

C'est sans doute, la comptabilité tenue par les comptables de l'Etat qui pose des difficultés au plan conceptuel comme au plan technique. Cette comptabilité est réglementée par l'instruction générale sur la comptabilité du Trésor.⁸⁸ Elle fonctionne suivant les principes comptables de la méthode à partie double, du système de gestion et des procédés de centralisation comptable.

§ 1- METHODE A PARTIE DOUBLE

C'est une règle fondamentale qui consiste à effectuer pour chaque opération deux comptes, l'un étant débité, l'autre crédité simultanément et pour le même montant. Les écritures doubles ont pour effets de balancer les opérations, le total des crédits égal au total des débits et le total des soldes débits est égal au total des soldes créditeurs. La technique de la partie double facilite la tenue des écritures et le contrôle des opérations.

La méthode était utilisée jusqu'à fin 1993 dans les seules écritures des comptables principaux du Trésor. Depuis le 01 janvier 1994, elle a été généralisée à l'ensemble des receveurs des régies financières suite à l'application de l'instruction n° 078 du 17 août 1991 de la Direction Centrale du Trésor.⁸⁹

La partie double est une technique comptable développée au niveau de la comptabilité privée, puis intégré progressivement à la comptabilité publique. Sa généralisation aux régies financières présente un avantage évident à double plan :

⁸⁸ - Instruction n° 16 du 12 octobre 1986, *sur la comptabilité du Trésor*

⁸⁹ Instruction n° 078/DCT du 17 août 1991 *relative à la réforme de la comptabilité des receveurs des régies financières et mise en œuvre de la méthode à partie double.* (Recueil p. 130 à 170)

une normalisation des méthodes comptables informatisation des services comptables.

§ 2- SYSTEME DE GESTION

Les budgets des organismes publics sont votés pour un an (Art. 3 de la loi 84-17 du 7-7-1984, relative aux lois de finances). Ne sont prises en compte, au titre d'un même exercice budgétaire, les recettes effectivement perçues et les dépenses admises en paiement, à titre définitif, par un comptable public, pendant l'année civile correspondante (Art. 7 de la loi 84-17). Corrélativement, la comptabilité générale est tenue par année (Art. 4 du décret exécutif n° 91-313 du 7-9-1991). Toutefois, l'autorisation budgétaire à une durée limitée à l'année, par contre sa mise en œuvre au plan comptable dépasse, dans beaucoup de cas, ce cadre annuel. Cette situation pose un problème difficile en matière de comptabilité publique, qui est celui de déterminer à quel budget ces opérations doivent être rattachées. Donc la question de savoir au compte de quelle année doivent être imputées les opérations en cours d'exécution au 31 décembre oppose deux systèmes : le système de l'exercice et le système de gestion.

A - Système de l'exercice

Ce système consiste à imputer au budget d'une année donnée toutes les créances et les dettes juridiquement nées entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre de celle-ci, quelle que soit l'année durant laquelle elles seront matériellement recouvrées ou payées. Il en résulte que la comptabilité de l'exercice met en état de suivre l'emploi des autorisations budgétaires, mais non la situation de trésorerie, puisque celle-ci résulte d'une partie de l'exécution simultanée de deux budgets et plus, celui de l'exercice ou des exercices qui s'achèvent et celui de l'exercice en cours. Le système de l'exercice exclut donc toute idée de clôture d'un exercice avant l'exécution totale du budget auquel a été rattaché.

Le système de l'exercice présente un inconvénient majeur, c'est qu'il retarde l'établissement des comptes jusqu'à l'achèvement des opérations liées aux budgets précédents. Pour éviter une telle situation, une date de clôture de l'exercice a été fixée. Après cette date, les comptes de l'exercice en cause sont définitivement arrêtés, et la suite des encaissements et des décaissements qui s'y rattachent est enregistrée dans les comptes des années où ils interviennent. C'est le cas pour les collectivités territoriales dont l'exercice budgétaire se prolonge jusqu'au 31 mars de l'année suivante (Art. 55 du décret exécutif n° 91-313 sus - visé).

Cependant, la clôture de l'exercice n'est qu'une notion comptable, car après la date de clôture du budget, les encaissements et les paiements auxquels ce budget a donné naissance cesseront d'être rattachés à la comptabilité qu'il en retrace l'exécution, elle sera définitivement close au plan comptable. Par ailleurs, cette procédure n'affecte pas les relations juridiques des organismes publiques avec leurs créanciers ou leurs débiteurs.⁹⁰

La fixation d'une date de clôture de l'exercice conduit à la distinction entre la période initiale ouverte pour l'exécution des opérations budgétaires dans le cadre de l'année civile et la période complémentaire accordée pour l'achèvement des opérations engagées, mais non payées à la date de la clôture de la période initiale. La portée de la période complémentaire est dans ce cas très limitée, car elle ne conduit pas à l'établissement des actes créateurs de dépenses, elle permet uniquement l'imputation des encaissements et le règlement des dettes.

B- Système de gestion :

Il consiste à imputer au budget d'une année donnée toutes les recettes ou les dépenses encaissées ou réglées entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre, quelle que soit l'année d'origine des créances ou des dettes. La comptabilité de gestion permet donc de connaître exactement la situation de trésorerie et permet l'établissement des comptes aussitôt après la fin de l'année civile. La clôture de l'année budgétaire coïncide, dans ce cas, avec l'année comptable.

Toutefois, le système de gestion empêche de suivre facilement l'exécution du budget, fractionnée entre plusieurs comptes annuels, et offre la tentation d'en altérer les résultats, puisqu'il suffit que des encaissements ou des décaissements soient avancés ou retardés de quelques jours pour qu'ils s'imputent au compte d'une année ou d'une autre.

Du point de vue des avantages, le système de gestion a le mérite, d'un côté, de faciliter une tenue régulière de la comptabilité année par année, les comptes peuvent être rapidement soumis à l'examen des instances de contrôle. D'un autre côté, il s'oppose par lui-même à la consommation rétroactive des crédits inutilisés en fin d'année en antidatant la commande, ce que rend possible le système d'exercice.

Il en résulte que chacun des deux systèmes a ses avantages et ses inconvénients, et chacun des deux ne peut remplacer l'autre. C'est la raison pour laquelle, les deux modes de comptabilité ont été peu à peu rapprochés. En effet,

⁹⁰ - G. MONTAGNIER, *Principes de comptabilité publique*, précité, p. 34.

lorsqu'il est pratiqué, le système de l'exercice est tempéré. Il est limité à une certaine période, à l'issue de laquelle l'exercice est déclaré clos. En cas d'application de la gestion, sa rigueur est allégée par une courte période complémentaire.

Ainsi, la clôture des engagements des dépenses de l'Etat est fixé au 10 décembre, le 25 du même mois est la date limite de transmission des ordonnances et mandats de paiement aux comptables assignataires. Pour permettre une exécution exhaustive des dépenses, un délai supplémentaire appelé « journée complémentaire » est accordé aux comptables publics pour effectuer leur paiement. L'imputation définitive des dépenses payées durant cette journée complémentaire est réalisée par une écriture antidatée au 31 décembre qui permet de rattacher ces dépenses à la gestion écoulée. ⁹¹

A l'occasion de l'appréciation de la combinaison des deux systèmes, J. Magnet, considère que ce cadre mixte de classement a conservé la dénomination de gestion (sans adjectif), bien qu'il soit en fait la combinaison d'un exercice limité, en ce qui concerne les opérations budgétaires, et d'une gestion annuelle, en ce qui concerne les opérations de trésorerie.⁹² La période d'exécution des opérations budgétaires est inférieure à une année (nombre de jours), par contre l'exécution comptable est annuelle. La journée complémentaire n'est qu'une technique permettant de rester dans le cadre de l'annualité (c'est-à-dire au 31 décembre).

§ 3- LA CENTRALISATION

La centralisation des opérations de Trésor fait intervenir trois niveaux :

- *Le premier niveau*, concerne les comptables secondaires de l'Etat (receveurs des impôts, domaines, douanes et hypothèques) qui adressent mensuellement à leur trésorier de rattachement leurs balances des comptes.
- *Le second niveau*, c'est le trésorier de rattachement qui après avoir incorporé dans ses écritures les opérations décrites dans les balances des receveurs, établit une balance des comptes à l'agent comptable central du trésor.
- *Le troisième niveau*, est l'agent comptable central du Trésor qui établit la balance générale des comptes après avoir centralisé les opérations de l'ensemble des balances des trésoriers.

L'agent comptable central du Trésor est un comptable centralisateur, placé au sommet de la hiérarchie des comptables. Le regroupement des opérations à son

⁹¹ Cf. D.G.C., *Synthèse du diagnostics préliminaire*, *Op. cit.*, p. 8

⁹² - J. MAGNET, *op.cit.*, p. 104.

niveau est effectué aussi bien en cours de gestion, qu'en fin de gestion pour déterminer le résultat et présenter le compte annuel de l'Etat.

SECTION II

LA NOMENCLATURE DES COMPTES DU TRESOR

La nomenclature générale des comptes du Trésor constitue l'ensemble des comptes particuliers que les comptables publics sont autorisés à utiliser pour la description de ces opérations. Un instrument de travail de la direction générale de la comptabilité publique et de la direction centrale du Trésor, elle lui permet d'obtenir à l'aide de centralisations statistiques, les renseignements qui lui sont nécessaires pour la gestion de la trésorerie de l'Etat et le contrôle de l'exécution des lois de finances.

La nomenclature des comptes est donc imposée aux comptables qui ne peuvent lui apporter aucune modification : toute création et toute clôture de comptes, toute modification de leur numéro, de leur intitulé ou de leur fonctionnement ne peuvent être décidées que par la Direction Générale de la Comptabilité Publique. Par ailleurs, l'ouverture de comptes spéciaux du Trésor est subordonnée à une disposition expresse de la loi de finances (Art. 48 de la loi 84-17 relative aux lois de finances).

§ 1- LES GRANDES LIGNES DE LA NOMENCLATURE DES COMPTES DU TRESOR ⁹³

La comptabilité constitue un instrument d'enregistrement des opérations de façon à permettre leur contrôle et l'information des autorités. Dans le domaine des activités privées, cette information vise surtout à vérifier le caractère positif des résultats de l'exercice, traduits en terme de rentabilité. Pour les collectivités publiques, la comptabilité vise essentiellement la transcription des opérations budgétaires et de trésorerie. Cette différence fondamentale s'est traduite sur le plan de la comptabilité par une organisation comptable particulière pour l'Etat prévue par l'article (8) de l'ordonnance n° 65-320 du 31-12-1965 portant loi de finances pour 1966.

De plus et en vertu des dispositions de l'article (35) du décret exécutif n° 91-313 du 07 septembre 1991 pris en application de l'article (02) de la loi 90-21 du 15 août 1990 relative à la comptabilité publique, les écritures des comptables de l'Etat

⁹³ - Pour plus de détails, voir : Instruction générale n° 16 du 12-10-1968 sur *La comptabilité du Trésor*, Direction générale de la Comptabilité (D.G.C) ; - Nomenclature des comptes du Trésor, mai 1998, D.G.C.

sont tenues selon la méthode de la partie double conformément aux règles générales édictées par le ministre chargé des finances.

Entre les deux systèmes les différences sont très importantes : la nomenclature des comptes du Trésor a préféré à l'organisation décimale des comptes et à leur fonctionnement identique, une structure personnalisée des comptes et une organisation particulière par nature.

A- Structure personnalisée des comptes

Dans le système du Plan Comptable National (P.C.N), pour subdiviser un compte il suffit d'ajouter un chiffre à ceux qui existent déjà. C'est ce qu'on appelle l'organisation décimale. Dans la nomenclature des comptes du Trésor la structure est toute autre. Elle fait appel aux notions de groupes de comptes, de comptes généraux et de comptes particuliers. La structure de base est le groupe de comptes. Dans tout compte figure le chiffre du groupe dans lequel il est classé. La nomenclature des comptes d'opérations en deniers comprend ainsi, en négligeant les comptes de valeurs inactives classées à part, huit groupes de comptes : ⁹⁴

- Groupe I- « caisse et portefeuille »
- Groupe II- « Opérations budgétaires »
- Groupe III- Opérations du Trésor
- Groupe IV- « correspondants »
- Groupe V- « Opérations à classer »
- Groupe VI- « résultats »
- Groupe VII- « Dettes garanties par l'Etat »
- Groupe VIII- « Créances »

Un groupe IX est consacré aux valeurs inactives. Les comptes particuliers de ce groupe ne font pas partie de la comptabilité deniers et n'apparaissent pas dans la balance générale des comptes du Trésor. Ils sont décrits dans une balance particulière et constituant une comptabilité dite « spéciale ».

B- Organisation particulière

Il existe au sein de la nomenclature des comptes du Trésor, des groupements par nature de compte avec une distinction entre les comptes d'imputation provisoire ou définitive, puis les regroupements par nature. Pour connaître la destination finale des opérations, il faut déterminer si on n'est en présence d'un compte d'imputation définitive ou un compte d'imputation provisoire.

⁹⁴ - le terme « groupe » correspond ici au terme de « classe » dans la comptabilité privée.

Les comptes d'imputation définitive reçoivent les opérations parvenues à leur destination finale, dans la comptabilité du comptable principal chargé de la justifier au juge des comptes. Le comptable est alors « assignataire ». Les opérations portées à de tels comptes doivent obligatoirement être justifiées par une pièce de recettes ou par une pièce de dépenses.

Les comptes d'imputation provisoire permettent aux comptables d'enregistrer des opérations qui ne peuvent être immédiatement portées aux comptes d'imputation définitive, soit qu'elles nécessitent une répartition entre plusieurs bénéficiaires (recettes ou dépenses « à répartir ») ; l'accomplissement de vérifications ou de formalités préalables (recettes ou dépenses « à imputer ou à classer ») ; ou encore une imputation définitive chez un comptable autre que celui qui a exécuté matériellement l'opération (recettes ou dépenses « à transférer »). Ces divers comptes d'imputation provisoire reçoivent une écriture à l'exécution de l'opération, et une seconde de sens inverse, lors de l'imputation définitive.

A coté de ce classement selon la destination des opérations, la nomenclature contient des regroupements par nature de comptes :

- Les comptes financiers
- Les comptes de mouvement de fonds et de règlements
- Et les comptes d'ordre.

§ 2- INSUFFISANCES ET LACUNES ⁹⁵

La nomenclature des comptes de Trésor présente des insuffisances et lacunes qui ont été formulées par l'administration comme par les spécialistes. Il s'agit d'abord de lacunes de fond représentées principalement par l'absence de description du patrimoine. Au plan de la forme, c'est surtout l'absence d'un langage commun avec la comptabilité privée. En effet, la connaissance de la comptabilité commerciale est insuffisante à permettre d'interpréter les comptes de l'Etat. Cette dernière n'a de signification que pour les agents publics chargés de son exécution.

Suivant des conclusions rapportées par la D.G.C., dans un rapport préliminaire,⁹⁶ le système comptable de l'Etat présente dans son fonctionnement

⁹⁵ - Voir plus particulièrement : G. MONTAGNIER, *Principes de comptabilité publique*, p. 237 et S.

⁹⁶ - D.G.C, « *Synthèse du diagnostic préliminaire ...* », op. cit., p. 15 ; Miloud BOUTABA (Directeur Général de la comptabilité, « *La réforme de la comptabilité publique en Algérie* » Intervention in séminaire sur la comptabilité publique, organisé par l'I.E.D.F, Alger le 25 novembre 2000.

certaines insuffisances et lacunes notamment au niveau de la nomenclature des comptes du Trésor. Il s'agit plus particulièrement de :

- la rigidité de la technique de numération linéaire qui permet difficilement l'injonction de nouveaux comptes. C'est une technique qui est devenue archaïque et a atteint ses limites ;
- les libellés très spécialisés des comptes dont la lecture ne peut être faite que par des agents spécialisés dans les techniques de la comptabilité publique ;
- l'absence de description du patrimoine et des droits constatés, étant donné que la comptabilité de l'Etat est organisée dans l'optique de « encaissements – décaissements » ;
- l'absence de cadres similaires au compte d'exploitation et du bilan, propres à la comptabilité commerciale ;
- Les difficultés d'une consolidation comptable des comptes du secteur public.
- Enfin, la centralisation est rendue difficile par l'organisation actuelle du système comptable.

§ 3- LA REFORME DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT

Depuis quelques années, une réflexion sur la réforme de la comptabilité de l'Etat a été engagée au niveau des structures spécialisée du ministère des finances, notamment au niveau de la Direction Générale de la Comptabilité.

La comptabilité générale de l'Etat (suivant le projet de la réforme)⁹⁷ repose pratiquement sur les mêmes bases que la comptabilité privée contenue dans le plan comptable national (P.C.N).⁹⁸ En effet, la nomenclature comptable des entreprises est de nature à permettre la rationalisation de leur gestion, l'établissement de comparaison dans le temps et dans l'espace, ainsi que la mise en œuvre de la comptabilité nationale par le biais de l'harmonisation des données comptables. Cette harmonisation est mise en œuvre par le Plan Comptable National, suite à la tenue des écritures selon le système de la partie double. La liste des comptes repose sur une codification décimale. Il existe huit classes de comptes numérotés de 1 à 8.

La réforme propose un cadre comptable proche du PCN avec des comptes de bilan (classes 1 à 5), des comptes de gestion (classes 6 et 7) et des comptes de résultats (classe 1). Les classes 8, 9 et 0 ont été réservées respectivement à l'enregistrement des avoirs et découverts du Trésor, à une description des opérations liées à l'exécution de la loi de finances et des engagements hors bilan.

⁹⁷ - Ministère des finances – Direction Générale de la Comptabilité, *Plan Comptable de l'Etat – Projet nouveau*, 28 septembre 1999.

⁹⁸ - Ordonnance n° 75-35 du 29 avril portant *Plan Comptable National*

La nouvelle nomenclature (le nouveau plan comptable de l'Etat) se présente comme suit :

Comptes de bilan (5 classes)

Classe 1 : Résultats et dettes

Classe 2 : Immobilisations

Classe 3 : Comptes de liaisons et de stocks

Classe 4 : Comptes de tiers et de correspondants

Classe 5 : Comptes financiers

Comptes de gestion (2 classes)

Classe 6 : Comptes de charges

Classe 7 : Comptes de produits

Les avoirs et découverts (1 classe)

Classe 8 : Avoirs et découverts du Trésor

Présentation budgétaire d'exécution des lois de finances (1 classe)

Classe 9 : Exécution de la loi de finances

Engagements hors bilan (1 classe)

Classe 0 : Engagements hors bilan

En réponse aux observations et critiques formulées à l'encontre du système comptable de l'Etat, les initiateurs de la réforme ont soigneusement pris en compte ces critiques par l'intégration dans le nouveau système la règle de la numération décimale (à la place de la numération linéaire), la comptabilisation des investissements et des créances et dettes et la comptabilisation des comptes spéciaux du Trésor.

Ne seront comptabilisés, dans le cadre du nouveau PCE, que les investissements qui présentent un intérêt pratique, en l'occurrence les éléments du patrimoine de l'Etat affecté aux missions de services au profit des usagers et des administrés (Bâtiments des administrations, matériel et mobilier de bureau et autres moyens à l'exclusion des autres éléments du patrimoine tels que les ponts, ouvrages d'art et patrimoine culturel).⁹⁹

⁹⁹ - Cette question nécessite des développements qui dépassent le cadre de notre étude. Pour plus de détails, voir : G. Montagnier, op. cit. ; M. Boutaba, *Conférence sur la réforme de la comptabilité de l'Etat*, précitée.

CHAPITRE II
LA NOMENCLATURE BUDGETAIRE ET COMPTABLE
DES COLLECTIVITES LOCALES
SECTION I
LE CADRE BUDGETAIRE ET COMPTABLE DE LA WILAYA

§ 1- STRUCTURE ET CALENDRIER BUDGETAIRES

Le budget de la wilaya est l'état des prévisions des recettes et des dépenses annuelles de la wilaya. Il constitue un acte d'autorisation et d'administration qui permet le bon fonctionnement des services de la wilaya et l'exécution de son programme d'équipement et d'investissement.

Au plan de la structure, le budget de la wilaya comporte deux sections équilibrées en recettes et en dépenses : une section de fonctionnement et une section d'équipement et d'investissement. Un prélèvement sur les recettes de fonctionnement est affecté à la couverture des dépenses de la section d'équipement et d'investissement. Les recettes et les dépenses de la wilaya sont classées à la fois par nature et par services, programme ou opérations hors programme. Le budget de la wilaya doit être obligatoirement voté en équilibre par l'Assemblée Populaire de Wilaya. Il est également voté chapitre par chapitre et il comporte une ventilation des recettes et des dépenses en sous chapitres et en articles.

Le calendrier budgétaire de la wilaya se présente de la manière suivante :

- Un budget primitif est préparé avant le début de l'exercice ;
- L'ajustement des dépenses et des recettes est fait en cours d'exercice en fonction des résultats de l'exercice précédant par le moyen d'un budget supplémentaire ;
- En cas de nécessité et à titre exceptionnel, des crédits peuvent être votés séparément et prennent, dans ce cas, l'appellation de «crédits ouverts par anticipation», et ce, avant le vote du budget supplémentaire. Une fois le budget voté, ces crédits prennent l'appellation «d'autorisations spéciales».

L'existence d'un budget supplémentaire à côté d'un budget primitif est une technique reconnue aux collectivités locales afin d'adapter leur structure budgétaire aux besoins de gestion. Ainsi, le budget primitif est voté avant le 31 octobre de l'année précédant celle à laquelle il s'applique. Le budget supplémentaire doit être

voté avant le 15 juin de l'exercice auquel il s'applique. La clôture de l'exercice est fixé au 31 mars de l'année suivant l'exercice considéré. Cette date permet au Wali, ordonnateur principal, d'établir le compte administratif et au comptable, trésorier de wilaya, d'élaborer son compte de gestion.

A côté, des conditions normales d'exécution des opérations budgétaires, des modalités spéciales ont été introduites afin de faire face à des situations particulières. Ainsi, la technique des douzièmes provisoires est appliquée en cas où le budget de la wilaya n'est pas définitivement réglé avant le début de l'exercice. Les dépenses ne peuvent être engagées et mandatées qu'à concurrence d'un douzième par mois du montant des crédits de l'exercice précédent.

Le principe de la spécialité des crédits est appliqué au budget de la wilaya. Toutefois, le wali est autorisé à effectuer des virements au sein d'un même chapitre. Il peut également, en cas d'urgence, effectuer des virements de chapitre à chapitre en accord avec le président de l'Assemblée Populaire de Wilaya, sauf pour les crédits grevés d'affectation spéciale. Ce dernier doit informer l'Assemblée lors de sa prochaine session.

Par ailleurs, et lorsque l'exécution du budget de la wilaya fait apparaître un déficit, la règle de l'équilibre financier impose à l'Assemblée populaire de Wilaya de prendre toutes mesures utiles pour résorber ce déficit et assurer l'équilibre du budget supplémentaire de l'exercice qui suit. En cas où l'équilibre nécessaire n'est pas assuré par l'assemblée délibérante de la wilaya, l'autorité de tutelle (ministère de l'intérieur) ainsi que le ministère des finances sont habilités à rééquilibrer le budget et à prendre les mesures nécessaires à cet équilibre. La résorption du déficit peut être étalé sur deux ou plusieurs exercices.

Le calendrier d'exécution se présente comme suit :

- jusqu'au 15 mars de l'année suivante pour les opérations de liquidation et de mandatement des dépenses.
- jusqu'au 31 mars pour les opérations de liquidation et de recouvrement du produit et pour le paiement des dépenses.

§ 2- LA NOMENCLATURE BUDGETAIRE

Cette nomenclature a été définie par deux instructions W 1 et W 2. La section de fonctionnement du budget et du compte administratif comprend les dépenses et les recettes permanentes de la wilaya. La section d'équipement et d'investissement et du compte administratif comprend :

- les dépenses et les recettes d'équipement public ;

- les dépenses et les recettes d'équipement pour le compte de tiers ;
- les mouvements financiers entre la wilaya et ses unités économiques.

SECTION II

LE CADRE BUDGETAIRE ET COMPTABLE DE LA COMMUNE

Le budget communal est l'état de prévision de recettes et de dépenses annuelles de la commune. C'est également un acte d'autorisation et d'administration qui permet le bon fonctionnement des services communaux.¹⁰⁰ Les modalités de préparation et du vote du budget communal (budget primitif, budget supplémentaire, compte administratif) sont identiques à celles de la wilaya.

Le cadre budgétaire de la commune est fixé par le décret n° 84- 71 du 17 mars 1984 ¹⁰¹ et l'arrêté interministériel du 22 janvier 1985.¹⁰² Les opérations financières de la commune sont prescrites par la circulaire interministérielle « C2 ».

Le budget de la commune comporte deux sections : la section de fonctionnement et la section d'équipement et d'investissement.

Le cadre du budget et du compte administratif de la commune comprend : ¹⁰³

- un tableau des dépenses et des recettes par chapitre de chaque service ou programme ;
- une balance des services, programmes et opérations hors programmes ;
- une balance générale des comptes.

Le cadre budgétaire et comptables des collectivités locales souffre de plusieurs insuffisances liée en premier lieu à son caractère « hybride », du fait qu'il est constitué sur la base du plan comptable générale (PCG) (1957), et de multiples arrêtés, instructions prises pour solutionner des cas particuliers. Bien que, la nomenclature comptable des collectivités locales est adaptée à comptabiliser les droits constatés, les éléments du patrimoine ainsi que le calcul des prix de revient des services publics locaux, sa mise en œuvre n'est toujours effective. Cette observation de taille, soulevée dans plusieurs rapports et notes,¹⁰⁴ conduit évidemment à s'interroger sur l'utilité d'une nomenclature comptable si tous les

¹⁰⁰ - Art. (149) de la loi n° 90-08 du 07-04-1990 *relative à la commune*.

¹⁰¹ - Décret n° 84-17 du 17 mars 1984 *fixant la nomenclature des dépenses et des recettes des communes*.

¹⁰² - Arrêté interministériel du 22 janvier 1985 *relatif à la subdivision des chapitres des services, programmes et opérations hors programmes en sous chapitres des comptes de dépenses et de recettes en articles et sur la forme du cadre des budgets et comptes des communes*.

¹⁰³ - Art. (5) du même arrêté.

¹⁰⁴ - Cf. à titre d'exemple : Synthèse de rapport préliminaire par secteur de comptabilité publique, précité, p. 25.

éléments ne sont pas reportés avec la sincérité qu'exige la mise en place d'un système comptable.

Certes, la réforme de la comptabilité des collectivités locales n'est pas à l'ordre du jour. Contrairement à la réforme de la comptabilité de l'Etat, un éventuel aménagement dans la comptabilité des collectivités locales, ne va bouleverser en profondeur l'ordre comptable existant. Les difficultés des collectivités locales sont plutôt d'ordre financier, marqué essentiellement par une insuffisance des ressources.

CHAPITRE III

LA NOMENCLATURE BUDGETAIRE ET COMPTABLE DES ETABLISSEMENTS PUBLICS A CARACTERE ADMINISTRATIF

Les établissements publics à caractère administratif sont en réalité un prolongement organique et financier de l'administration de l'Etat ou d'une collectivité locale, bien qu'au plan juridique, ce sont des entités autonomes (personnalité morale).

Placé sous la tutelle d'une personne publique générale (Etat, collectivité locale), l'E.P.A, exerce son activité suivant le principe de la spécialité (secteur d'activité) : éducation, formation professionnelle, culture, santé publique, etc, ... Au plan financier, ces établissements reçoivent des dotations au titre de subventions de fonctionnement inscrites au budget de l'Etat (en moyenne ces dotations représentent plus de 95% des recettes de ces établissements). La faiblesse des ressources propres est due essentiellement aux sujétions de service public et à l'absence ou la faiblesse des activités accessoires.

SECTION I

NOMENCLATURE BUDGETAIRE

Le budget d'un établissement public à caractère administratif est un état de prévision de recettes et de dépenses de fonctionnement pour un exercice budgétaire. Les E.P.A, nationaux comme locaux ne sont pas dotés de budgets d'équipements. Les dépenses d'équipement d'un établissement national sont inscrites au titre des programmes d'équipement de l'Etat.¹⁰⁵

¹⁰⁵- Art. (5) du décret exécutif n° 98-227 du 13 juillet 1998, *relatif aux dépenses d'équipement de l'Etat*.

Un établissement public à caractère administratif, a un budget subdivisé en deux titres : recettes et dépenses. A la rubrique recettes, seules les classes I : *subvention de fonctionnement* et la classe VIII : *reliquat sur exercices antérieurs* qui sont utilisés, le reste des classes ne sont dotées que pour mémoire.

Le titre II réservé aux dépenses, il est subdivisé en trois sections : - dépenses de personnel, dépenses de fonctionnement des services et dépenses d'apprentissage (EPA éducation).

SECTION II LA STRUCTURE COMPTABLE

Les E.P.A. n'ont pas une nomenclature comptable harmonisé, l'ensemble des agents comptables des E.P.A tiennent une comptabilité sous une forme simplifiée, consistant à décrire les opérations sur des registres. Les inscriptions relatives aux biens mobiliers et immobiliers sont tenues en comptabilité auxiliaire.

Bibliographie

I- OUVRAGES ET COURS

1- MAGNEY (Jacques), *Eléments de comptabilité publique*, 3^e édition, L.G.D.J, 1996.

- 2- MONTAGNIER (Gabriel), *Principes de comptabilité publique*, 2^e édition, Dalloz, 1981.
- 3- TROTABAS (Louis) et COTTERET (Jean-Marie), *Droit budgétaire et comptabilité publique*, Dalloz, 5^{ème} éd. 1995.
- 4- SAÏDJ (Luc), *Finances publiques*, Dalloz, 1995.
- 5- Ecole Nationale des Services du Trésor (E.N.S.T) – France, *Le Trésor et la politique financière*, E.N.S.T., mai, 1994.
- 6- PHLIP (Loïc) – (Sous la direction de...), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, 2 tomes, Paris, Economica, 1991.
- 7- KOBTANE (Mohamed), *Le Trésor public*, O.P.U, Alger, 1990.
- 8- Cour des comptes (France), *Arrêts, jugements et communications des juridictions financières*, 1992.
- 9- Institut National des Finances, *Cours de la réglementation de la comptabilité publique*, polycopié, I.N.F, Koléa, octobre 1989.
- 10- Ministère de l'économie et du budget (France), *La comptabilité publique : Continuité et modernité*, Colloque tenu à Bercy (France) les 25 et 26 novembre 1993, Ministère de l'économie et du budget, Paris, 1995.
- 11- BISSAAD (Ali), *Cours de finances publiques*, polycopié, I.N.F, 1992 (en arabe)

II- RECUEILS DE TEXTES

- 1- Ministère des finances - Direction Générale de la Comptabilité (D.G.C), *Textes relatifs à la comptabilité publique*, D.G.C, mise à jour, année 2000.
- 2- Ministère des finances – Direction Générale du Budget,
 - *Réglementation des marchés publics*, D.G.B., 1998.
 - *Guide du contrôleur des dépenses engagées*, D.G.B., 1999.

III- DOCUMENTS TECHNIQUES

- 1- Ministère des finances – Direction Générale de la Comptabilité, *Instruction générale n° 16 du 12-10-1986 sur la comptabilité du Trésor*.
- 2- Ministère des finances – Direction Générale de la Comptabilité, *Nomenclature des comptes du Trésor*, mai 1998
- 3- Ministère des finances – Direction Générale de la Comptabilité, *Plan comptable de l'Etat : Nouveau projet*, 28 septembre 1999.
- 4- Ministère de l'intérieur et des collectivités locales – Ministère des finances, *Instruction Interministérielle (02) sur les opérations financières des communes*.
- 5- Ministère de l'intérieur et des collectivités locales - Ministère des finances, *Instruction interministérielle W 2, n° 6531 du 11-11-1984, sur l'exécution du budget de wilaya*.

IV- RAPPORTS

1- Ministère des finances – Direction générale de la Comptabilité, *Synthèse du diagnostic préliminaire par secteur du système de comptabilité publique*, D.G.C, s.d.

V- CONFERENCES, ARTICLES et NOTES

1- BOUTABA Miloud (Directeur Général de la Comptabilité), «*Réforme de la comptabilité publique* », Intervention au séminaire tenu à Alger le 25 novembre 2000 sur la comptabilité publique.

2- MONTAGNIER Gabriel, «*La modernisation de la comptabilité de l'Etat en France* », Intervention au séminaire organisé par l'I.E.D.F., Alger, 25 novembre 2000.

Table des matières

Avant – propos.	1
INTRODUCTION.	3
I- Un cadre comptable particulier.	3
II- Une branche spécialisée.	4
III- Une combinaison de règles juridiques et de règles techniques.	5

PREMIERE PARTIE

LE CADRE GENERAL DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE.7

CHAPITRE PREMIER

LES PRINCIPES DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE.	8
Section I- La séparation des ordonnateurs des comptables.	8
§ 1- Intérêts et motifs de la séparation.	9
A- La division des tâches.	9
B- L'unité de caisse.	10
C- L'aisance de contrôle.	10
D- Lutte contre les fraudes.	11
§ 2- Les dérogations au principe.	12
A- En matière de recettes.	12
a) – recettes perçues au comptant.	12
b) – Les régies de recettes.	13
B- En matière de dépenses.	14
a) – Dépenses payables sans ordonnancement préalable.	14

b) – Les dépenses payables sans ordonnancement.	16
§ 3- La gestion de fait.	18
A- Contenu de la notion.	18
B- Eléments constitutifs d’une gestion de fait.	19
a) – Le fait de maniement.	20
b) – L’objet de maniement.	21
c) – Le défaut de titre légal.	22
C- Responsabilité des comptables de fait.	22
D- Exemples de gestion de fait.	23
§ 3- Critique du principe de la séparation.	24
A- L’unité de l’action administrative.	25
B- La lenteur dans l’exécution des opérations financières.	26
Section II- La distinction entre l’opportunité et la régularité et la responsabilité des ordonnateurs.	27
§ 1- La distinction entre l’opportunité et la régularité.	28
A- Problèmes de définition.	28
B- Les règles de fond et les règles de forme.	29
§ 2- La responsabilité des ordonnateurs.	29
A- La responsabilité politique.	30
B- La responsabilité pénale.	31
C- La responsabilité disciplinaire.	32
D- La responsabilité pécuniaire.	33
a) – Le principe général.	33
b) – La procédure devant la Chambre de discipline budgétaire et financière.	34
Section III- La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables.	34
§ 1- Une responsabilité spécifique.	35
§ 1- Opérations génératrices de responsabilité.	36
A- En matière de recettes.	36
B- En matière de dépenses.	37
C- Opérations de trésorerie.	39
§ 2- Mise en jeu de la responsabilité.	39
§ 3- Mécanismes atténuant la responsabilité.	40
A- La décharge de responsabilité.	40
B- La remise gracieuse.	41
C- La réquisition.	42
D- L’admission en non – valeurs.	43
Section IV- Le principe de non - affectation des recettes aux dépenses.	44
§ 1- La règle de l’unité de trésorerie.	45

.....
§ 2- La règle de l'unité de caisse. 46

CHAPITRE II

LES AGENTS D'EXECUTION DES OPERATIONS FINANCIERES. 48

Section I- Les ordonnateurs. 49

§ 1- Les fonctions d'ordonnateur. 49

§ 2- Les différents ordonnateurs. 50

A- Les ordonnateurs primaires ou principaux. 50

a) – Etat. 50

b) – Collectivités locales. 51

c) – Etablissements publics à caractère administratif (E.P.A). 51

B- Les ordonnateurs secondaires. 52

a) – Etat. 52

b) – E.P.A. 55

C- Les ordonnateurs uniques. 55

D- Les ordonnateurs suppléants ou délégués. 55

a) – Suppléants. 56

b) – Délégués. 56

Section II- Les comptables. 57

§ 1- Procédures communes d'installation et de prise de fonctions. 57

A- Statut des comptables. 57

B- Entrée en fonctions. 58

C- L'accréditation des comptables. 60

§ 2- Classification des comptables. 61

A- Classification par entités publiques. 61

a) - Les comptables de l'Etat. 61

b) - Les comptables des collectivités locales. 66

c) - Les comptables des E.P.A. 67

B - Classification par fonctions. 67

a) - Les comptables assignataires. 67

b) - Les comptables mandataires. 67

c) - Les comptables de fait. 68

d) - Les comptables d'ordre. 68

e) - Les comptables en matières..... 68

Section III- Les régisseurs. 69

§ 1- Organisation de la régie. 69

§ 2- Fonctionnement de la régie. 70

A- Les régies de recettes. 70

B- Les régies d'avances. 71

§ 3- La responsabilité des régisseurs.	71
Section IV- Les contrôleurs financiers.	72
§ 1- Missions du contrôleur financier.	73
§ 2- Modalités de contrôle.	74
A – Actes soumis au visa du C.F.	74
a) – Actes de gestion des personnels.	74
b) – Actes d’engagement des dépenses.	75
c) – Autres actes soumis au visa.	75
B – Procédures de contrôle.	75
a) – Délais d’exécution du contrôle.	75
b) – Sanction du contrôle.	76
§ 3- Responsabilité du contrôleur financier.	78

DEUXIEME PARTIE

L’EXECUTION DES OPERATIONS FINANCIERES PUBLIQUES

CHAPITRE I

L’EXECUTION DES RECETTES PUBLIQUES.	80
Section I- Les diverses ressources publiques.	80
§ 1- L’origine des créances publiques.	81
A- Les créances unilatérales de puissance publique.	82
B- Les créances analogues à celles des particuliers.	82
§ 2- L’autorisation budgétaire.	83
A- Nécessité d’autorisation.	83
B- La sanction du défaut d’autorisation.	84
Section II- La procédure générale d’exécution des recettes publiques.	84
§ 1- La constatation	85
A- la constatation des faits générateurs des créances fiscales	86
B- Recettes autres que fiscales et domaniales.	85
§ 2- La liquidation.	86
§ 3- L’émission des ordres et titres de recettes.	87
A- Autorités compétentes.	88
B- Formes et caractères des ordres de recettes.	88
a) – Ordres de recettes non exécutoires.	89
b) – Ordres de recettes exécutoires.	90
§ 4- Le recouvrement.	93
A- Les conditions juridiques du recouvrement.	93
a) – L’exigibilité de la créance.	94
b) – La prescription.	95

B- Le recouvrement amiable.	96
a) – Contrôle et prise en charge des ordres de recettes.	96
b) – Les divers modes de règlement.	98
c) – Ordres de recettes rendus exécutoires.	99
C- Le recouvrement forcé.	100
a) – Les procédures de droit commun.	100
b) – La procédure de l’avis à tiers détenteur (A.T.D).	104

CHAPITRE II

L’EXECUTION DES DEPENSES PUBLIQUES.	106
Section I- Les conditions d’exécution des dépenses publiques.	107
Section II- La procédure générale d’exécution des dépenses publiques.	109
§ 1- L’engagement.	109
A- Formes d’engagement.	110
B- Suivi des engagements.	111
C- Contrôles des engagements.	111
§ 2- La liquidation.	113
A- Autorités compétentes.	114
B- Formes de liquidation.	114
§ 3- L’ordonnancement.	115
A- autorités compétentes.	115
B- Formes de l’ordonnancement.	117
§ 4- Le paiement.	117

CHAPITRE III

LES OPERATIONS DE TRESORERIE.	119
Section II- Notions générales.	119
Section III- La gestion de la trésorerie publique.	120
§ 1- Unité de la trésorerie.	121
§ 2- Les emprunts.	122

TROISIEME PARTIE

LA COMPTABILISATION DES OPERATIONS FINANCIERES PUBLIQUES	
Introduction.	124
CHAPITRE I- LA COMPTABILITE DE L’ETAT.	126
Section I- Les principes.	126

.....

§ 1- Méthode à partie double.	127
§ 2- Système de la gestion.	127
A – Système de l'exercice.	128
B- Système de gestion.	129
§ 3- La centralisation.	131

Section II- La nomenclature des comptes du trésor. 131

§ 1- Les grandes lignes de la nomenclature.	132
A- Structure personnalisée des comptes.	133
B- organisation particulière.	133
§ 2- Insuffisances et lacunes.	134
§ 3- La réforme de la comptabilité de l'Etat.	135

CHAPITRE II

LA NOMENCLATURE BUDGETAIRE ET COMPTABLE DES COLLECTIVITES LOCALES. 138

Section I- Le cadre budgétaire et comptable de la wilaya. 138

§ 1- Structure et calendrier budgétaires.	140
§ 2- La nomenclature budgétaire.	140

Section II- Le cadre budgétaire et comptable de la commune. 140

CHAPITRE III

LES NOMENCLATURES BUDGETAIRES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS A CARACTERE ADMINISTRATIF. 142

Section I- Nomenclature budgétaire. 142

Section II- Structure comptable. 143

BIBLIOGRAPHIE. 144

TABLE DES MATIERES. 146
