



AFRITAC de l'Ouest

GUIDE METHODOLOGIQUE REGIONAL



**Mise en Oeuvre
des Autorisations d'Engagement (AE)
et des Crédits de Paiement (CP)
en Afrique de l'Ouest**



AFRITAC de l'OUEST

Guide méthodologique régional sur les autorisations d'engagement (AE) et les crédits de paiement (CP)

Juin 2014

TABLE DES MATIERES

Liste des acronymes et abréviations	4
I. Préface	5
II. Cadre général de la gestion des crédits en AE-CP	8
III. Cadre juridique régional en matière d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement : définitions et grands principes	11
A. Définitions	11
B. Grands principes encadrant la budgétisation et la gestion en AE-CP	13
C. Résumé des principales innovations	14
IV. Règles de consommation en AE-CP	17
A. Principes généraux de consommation des AE et CP	17
B. Les raisons pour avoir restreint le champ d'application des AE aux seules dépenses d'investissement	20
C. La consommation des AE-CP dans le cas des différents types de marchés publics	22
D. Synthèse de la consommation des AE pour les marchés publics	26
E. Les contrats de partenariat publics-privés	27
F. Les dépenses de transfert en capital (subventions d'investissement et prises de participations)	28
G. Les notions de tranches fonctionnelles et d'affectation d'AE pour les dépenses d'investissement	29
H. Retraits d'engagements (et retraits d'affectation)	31
V. Règles de budgétisation en ae-cp et modalités de présentation des ae-cp dans les documents budgétaires	33
A. Principes généraux de budgétisation des AE-CP	33
B. La budgétisation selon le type de marchés publics envisagés	34
C. La présentation de la budgétisation en AE-CP dans les documents budgétaires	36
VI. Règles de reports, mouvements et fongibilité des crédits en AE-CP	40
VII. Comptabilité budgétaire en AE-CP et contrôle financier	45
A. De l'instauration d'une double comptabilité budgétaire des engagements et des paiements	45
B. L'intérêt d'une comptabilité des crédits de paiement	46
C. L'intérêt d'une comptabilité de la consommation des autorisations d'engagement (et de leur affectation)	47
D. Comptabilité budgétaire et comptabilité générale	48
E. Le rôle du contrôleur financier en matière de comptabilité budgétaire	48
VIII. Risques, pré-requis et préalables à la mise en place d'une gestion budgétaire en AE-CP	50
A. Risques liés à la mise en œuvre d'une gestion en AE-CP	50
B. Les pré-requis et préalables à la mise en œuvre d'une gestion en AE-CP	51
C. Une fonction de contrôle financier appelée à évoluer	53
D. En conclusion	54

Encadrés

<i>Encadré 1 : Bien comprendre la notion clé d'engagement juridique</i>	9
<i>Encadré 2 : Cadre juridique applicable à la Guinée et à la Mauritanie</i>	15-16
<i>Encadré 3 : la gestion en AE-CP des dépenses d'investissement e, mode projet et dépenses financées sur financement extérieur</i>	21-22
<i>Encadré 4 : Dispositions applicables à la Guinée et à la Mauritanie en matière de présentation des AE-CP dans les documents budgétaires</i>	37
<i>Encadré 5 : Les dispositions légales concernant la comptabilité budgétaire en Mauritanie et en Guinée</i>	49

Schémas

<i>Schéma 1 : la place des AE-CP dans la chaîne de la dépense</i>	12
<i>Schéma 2 : La gestion en AE-CP : un outil au service de la stratégie budgétaire</i>	34
<i>Schéma 3 : L'arbre de décision pour la budgétisation des AE et CP</i>	36
<i>Schéma 4 : Quelques exemples de budgétisation en AE-CP selon la durée des engagements juridiques qu'il est prévu de souscrire</i>	36
<i>Schéma 5 : Exemples de présentation des restes à payer</i>	39
<i>Schéma 6 : Illustration du mécanisme de la fongibilité asymétrique</i>	41

Tableaux

<i>Tableau 1 : Présentation synthétique des principes généraux de consommation des AE et CP</i>	19
<i>Tableau 2 : Illustration de l'exemple précédent</i>	19
<i>Tableau 3 : Modalités de consommation des AE-CP pour les marchés publics à prix ferme ou révisable, de durée ferme ou reconductible</i>	23
<i>Tableau 4 : Modalités de consommation des AE-CP pour les marchés publics à tranches ferme et conditionnelle (s)</i>	24
<i>Tableau 5 : Modalités de consommation des AE-CP pour les marchés publics à prix unitaires ou marchés-cadres</i>	25
<i>Tableau 6 : Récapitulatif des différentes modalités de consommation des AE selon les types de marchés publics</i>	26
<i>Tableau 7 : Modalités de consommation des AE-CP pour les dépenses de transfert en capital</i>	29
<i>Tableau 8 : Tranche fonctionnelle et affectation d'AE pour les dépenses d'investissements</i>	31
<i>Tableau 9 : Exemple de présentation dans le PAP des crédits d'un programme en AE-CP</i>	38
<i>Tableaux 10 : Exemple de présentation des échéanciers de crédits de paiement</i>	39

LISTE DES ACRONYMES ET ABREVIATION

AE	Autorisation d'Engagement
CP	Crédit de Paiement
EC	Engagement Comptable
EJ	Engagement Juridique
EP	Etablissement Public
FMI	Fonds Monétaire International
LFI	Loi de Finances Initiale
PLF	Projet de Loi de Finances
PAP	Projet Annuel de Performance
PPP	Partenariat Public-Privé
PTI	Programme Triennal d'Investissements
RAP	Rapport Annuel de Performance
SI	Systèmes d'Information
TF	Tranche Fonctionnelle
UEMOA	Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine

I. Preface

La gestion des finances publiques est en cours de mutation en Afrique de l'Ouest. Cette évolution est particulièrement notable pour les pays couverts par l'AFRITAC de l'Ouest qui se sont engagés dans un profond processus de réforme de leurs méthodes et de leurs outils de gestion de leurs finances publiques. Ainsi, les pays membres¹ de l'Union économique et monétaire Ouest Africaine (UEMOA) se sont fixés pour objectif de mettre en œuvre en 2017 les innovations contenues dans les six directives régionales² adoptées par le Conseil des ministres de l'organisation régionale. Un processus similaire est également à l'œuvre en République de Guinée, avec la récente réforme de la loi organique relative aux finances publiques (LORF), ainsi qu'en République Islamique de Mauritanie avec le projet de réforme de la loi organique relative aux lois des finances.

Un des axes majeurs de cette évolution, commun aux dix pays, concerne la gestion des dépenses d'investissement. Ainsi, les différentes réformes en cours³ introduisent une nouvelle modalité pour la budgétisation et l'exécution des dépenses d'investissement : les autorisations d'engagement (AE) et les crédits de paiement (CP). La budgétisation et l'exécution des dépenses d'investissement nécessitent une approche spécifique qui se distingue de celle appliquée aux autres catégories de dépenses publiques. En effet, les dépenses d'investissement se caractérisent généralement par : a) des chantiers et travaux importants dont la réalisation peut s'étendre sur plusieurs années ; b) des règles juridiques propres à leur mise en œuvre (procédures particulières d'appels d'offre et de passation de marchés publics) ; et c) leur forte incidence en termes de coûts pour les finances publiques. Ainsi, ces dépenses doivent faire l'objet d'un pilotage qui permette d'anticiper les besoins, les étapes et la mise en œuvre physico-financière des projets. Toutefois, force est de constater que ce pilotage n'est pas encore effectif dans le cadre des règles budgétaires en vigueur à ce jour dans les dix pays couverts par l'AFRITAC de l'Ouest.

L'introduction des concepts d'AE et de CP au cœur des projets de réforme de la gestion budgétaire permet d'améliorer et de mieux exercer le suivi des dépenses d'investissement par rapport au cadre actuel de budgétisation et d'exécution des opérations budgétaires. En effet, les notions d'AE et de CP permettent d'encadrer de bout en bout la chaîne de la dépense : de l'engagement juridique (qui consomme les AE) au paiement effectif (qui consomme les CP). Les AE (« monnaie » de l'engagement juridique) constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être juridiquement engagées au cours de l'exercice pour la réalisation des investissements prévus par la loi de finances. Les CP (« monnaie » de l'ordonnancement et du paiement) constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être payées au cours de l'exercice.

¹ Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Guinée-Bissau, Mali, Niger, Sénégal et Togo.

² Directive n°01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA ; Directive n°06/2009/CM/UEMOA portant lois de finances au sein de l'UEMOA ; Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA ; Directive n°08/2009/CM/UEMOA portant nomenclature budgétaire de l'Etat au sein de l'UEMOA ; Directive n°09/2009/CM/UEMOA portant plan comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA ; Directive n°10/2009/CM/UEMOA portant tableau des opérations financières de l'Etat au sein de l'UEMOA.

³ Ex. article « Les crédits ouverts par les lois de finances sont constitués : de crédits de paiement, pour les dépenses de personnel, les acquisitions de biens et services et les dépenses de transfert ; d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement, pour les dépenses d'investissement et les contrats de partenariats publics-privés. »

Par rapport à une budgétisation et une exécution fondées exclusivement sur les besoins de paiement d'un exercice budgétaire annuel (souvent marqués par les écarts entre la réalité de réalisation des projets d'investissement et les données de programmation pluriannuelle desdits projets), la démarche budgétaire en AE-CP permet d'apporter une souplesse dans la gestion **en déconnectant le support budgétaire autorisant l'Etat à souscrire des marchés ou à passer commande et le support budgétaire autorisant l'Etat à payer les biens et services commandés, une fois le service fait constaté.**

La personne publique est donc autorisée à procéder aux premières étapes de la dépense d'investissement (dans les limites fixées par une loi de finances) sans pour autant mobiliser, réserver ou bloquer immédiatement les capacités de paiement en trésorerie de l'Etat. La gestion publique doit ainsi s'en trouver fluidifiée et plus aisément adaptée aux conditions d'exécution des projets d'investissements. Les AE-CP sont donc particulièrement adaptés au pilotage financier des dépenses par essence pluriannuelles.

Toute démarche budgétaire en AE-CP doit s'accompagner d'un contrôle, d'un suivi et d'un reporting accrus tant en budgétisation qu'en exécution, changements qui passent généralement par une revue intégrale et une réingénierie des procédures d'exécution de la dépense publique. En effet, la capacité nouvelle pour un gestionnaire public d'engager l'Etat (possiblement sur plusieurs années) sans que cela nécessite de disposer immédiatement des capacités de trésorerie correspondantes ne saurait être utilisée à l'aveugle. Les volumes d'AE pouvant être ouverts pour la réalisation d'un projet d'investissement doivent s'apprécier au regard des capacités réelles pour l'Etat de pouvoir honorer, par le paiement le moment venu, les engagements pris. L'introduction des AE-CP implique donc de développer une vision pluriannuelle tant des dépenses d'investissements à réaliser, que des rythmes prévisionnels de réalisation des engagements juridiques (cadencement des actes de passation de la commande publique) mais également des paiements à réaliser année après année afin d'assurer la soutenabilité pluriannuelle du budget de l'Etat. Les AE-CP s'inscrivent donc totalement dans une démarche de gestion des finances publiques soumise à une contrainte budgétaire annuelle. La prise en compte de cette contrainte financière doit ainsi rétroagir sur le volume des AE à ouvrir selon le principe « un engagement ne saurait être souscrit en l'absence d'une capacité future (la même année ou les années suivantes) équivalente de paiement ».

Ainsi, les AE-CP modifient les modalités de budgétisation et d'exécution de la dépense d'investissement en incitant les administrations publiques à développer une meilleure anticipation et une meilleure estimation de leurs besoins d'investissements et du rythme de réalisation de ces investissements. En outre, cette approche duale des crédits budgétaires s'intègre entièrement dans le développement d'une gestion budgétaire par programme et axée sur la performance.

La mise en œuvre des AE-CP constitue une évolution importante dans l'exécution et dans la gestion des crédits : elle modifie profondément les procédures d'exécution ainsi que les contrôles et le suivi de la dépense. Par ailleurs, elle oblige les administrations à effectuer une programmation plus fine et crédible de leurs dépenses et modifie en ce sens la méthode avec laquelle les budgets d'investissement sont préparés, votés, exécutés et suivis à l'heure actuelle. Les AE-CP constituent un chantier stratégique pour les pays précités et implique des changements majeurs dans les procédures de gestion, couplée aux autres réformes concomitantes telles que la budgétisation par programme ou la déconcentration de l'ordonnancement.

Dans ce contexte, caractérisé par la généralisation à moyen terme de ces nouvelles méthodes de gestion des dépenses d'investissement à l'ensemble des pays, il est apparu nécessaire et utile d'appuyer et guider les pays sur le chemin de la migration à une budgétisation et une gestion en AE-CP.

Le présent guide a donc pour objet de préciser les concepts et de fournir des repères méthodologiques aux pays qui auront à mettre en œuvre ces réformes afin de (1) renforcer l'appropriation, (2) d'accompagner et d'aider les réflexions et travaux des administrations et (3) de faciliter la bonne mise en œuvre de la réforme des AE/CP dans les systèmes de gestion des finances publiques des Etats.

II. Cadre général de la gestion des crédits en AE-CP

La mise en œuvre de la budgétisation et de la gestion en AE-CP permet de clarifier la portée de l'autorisation parlementaire : celle-ci concerne non seulement le volume d'engagements financiers que l'État est autorisé à souscrire mais également le volume des paiements qu'il est autorisé à effectuer au cours de l'exercice budgétaire. Ainsi, la chaîne de la dépense est encadrée à ses deux extrémités : de l'engagement juridique, par lequel naît la dépense en créant une obligation vis à vis d'un tiers, au paiement, par lequel est dénoué ledit engagement.

En prévoyant un découplage des crédits budgétaires supports de l'engagement et du paiement, les AE-CP sont destinés à fluidifier la gestion. Ils permettent de réduire le nombre d'actes d'engagement en engageant une seule fois une dépense donnant lieu à plusieurs paiements. Par ailleurs, associée à la fongibilité des crédits pouvant être exercée par le responsable de programme, la gestion en AE- CP permet de faire correspondre au mieux les besoins d'engagements et de paiements avec les crédits disponibles et partant, d'optimiser l'utilisation des crédits en fonction des aléas de l'exécution.

Ce mode de budgétisation et d'exécution des crédits budgétaires permet de concilier la rigidité annuelle du budget et la pluriannualité des dépenses. Il apporte un levier de maîtrise des dépenses avant même la naissance du fait générateur de ces dernières, c'est-à-dire l'engagement juridique, en agissant sur le volume d'AE mis à disposition des différents responsables de programme. Il conduit également à une amélioration de la gestion des restes à payer (s'appréciant, pour une dépense donnée, comme la différence entre le montant d'AE engagées et le montant de CP payés) et à une meilleure maîtrise des besoins en trésorerie. Il convient toutefois de préciser que la mise en œuvre des AE ne vise pas à promouvoir le non-respect du principe fondamental d'annualité budgétaire mais bien d'apporter un outil adapté au caractère par essence pluriannuel de certains engagements juridiques de l'Etat (principalement les dépenses d'investissement).

Les AE sont consommées par les engagements juridiques fermes de l'Etat. Elles sont différentes des données de programmation qui retracent les dépenses qu'envisage de faire l'Etat sur les années à venir pour poursuivre ses objectifs de développement et de croissance. Ainsi, si un projet d'investissement est estimé à un montant X ; les AE qui seront mobilisées représentent un montant $Y < X$ correspondant au montant de l'engagement juridique ferme pris par l'Etat au sein du marché ou du contrat signé (le projet dans sa globalité peut inclure des tranches conditionnelles de réalisation de travaux qui ne seront affermies qu'une fois avérée la disponibilité des financements).

Encadré 1 : Bien comprendre la notion clé d'engagement juridique

Dès à présent, il est essentiel de bien percevoir la rupture innovante que constitue l'introduction de la notion d'AE dans la chaîne de la dépense : en effet, l'existence d'AE disponibles conditionne la possibilité pour l'Etat de passer commande et de souscrire un engagement juridique duquel il résultera une charge ou dépense (par exemple, une décision attributive de subvention ou la signature d'un contrat). Il ne s'agit pas, comme cela pouvait être souvent le cas en pratique dans les Etats, de réserver un volume de CP en vue d'être en capacité de réaliser le paiement une fois le service fait et la facture reçue (pratique dite de l'engagement comptable) mais de couvrir la souscription d'un engagement juridique par la consommation d'AE disponibles, cette consommation attestant du respect par l'ordonnateur du plafond d'autorisations d'engager que le Parlement lui a accordé. En l'absence d'AE disponibles (et quand bien même, il y aurait encore des crédits de paiements non consommés), il est interdit à l'ordonnateur de procéder à un quelconque nouvel engagement juridique.

Il est donc indispensable de saisir toute la portée du rôle des AE que ce guide s'attache à présenter et à expliciter dans un but pédagogique et didactique. Sans AE disponibles, l'ordonnateur ne peut effectuer AUCUNE dépense ; tout acte engageant juridiquement l'Etat devra être précédé par la consommation d'AE à due concurrence du montant qu'il faudra payer si la chaîne de la dépense est menée à son terme par la réalisation de la prestation ou du service commandés. La consommation des CP n'a donc plus de lien avec la notion d'engagement de la dépense : elle n'est que la conséquence d'une consommation d'AE réalisée pour permettre à l'Etat d'initier une dépense et qui passe par la souscription d'un engagement juridique. L'engagement juridique, et partant la consommation d'AE, est donc préalable à la réalisation de toute prestation, et, donc, à la constatation du service fait et l'ordonnancement de la dépense qui s'achèvera généralement par la consommation de CP.

Les AE sont donc un instrument de suivi des engagements fermes et des restes à payer souscrits par l'Etat (sous réserve de la bonne réalisation dudit projet ou desdits travaux). Elles sont notamment utiles pour les cas où l'engagement est supérieur à l'année civile ou pour ceux dont la durée est inférieure ou égale à l'année civile mais dont une partie de la dépense sera payée sur l'année suivante. Ainsi, les AE d'une année doivent couvrir au plus près les engagements fermes de l'exercice, qu'ils soient annuels ou pluriannuels.

Par ailleurs, la programmation budgétaire des AE-CP offre aussi une meilleure vision pour l'élaboration du plan de trésorerie et la gestion infra-annuelle de la trésorerie. En effet, les engagements pris au travers des AE doivent systématiquement être accompagnés d'un échéancier prévisionnel des paiements à venir ce qui permet de planifier, sur un plan calendaire, les besoins de CP (c'est à dire les besoins de décaissement en trésorerie) de l'exercice concerné, compte tenu du rythme de réalisation des engagements juridiques actés (que ces engagements juridiques aient été pris l'année de l'exercice ou les années antérieures).

Le découplage entre les AE et les CP permet de gérer simultanément deux types de crédits budgétaires aux finalités différentes : les AE sont nécessaires à la couverture des engagements juridiques de l'Etat et permettent de les mesurer tandis que les CP correspondent à la couverture des besoins de paiements des dépenses déjà engagées et, partant, s'assimilent à la capacité de l'Etat à décaisser en trésorerie des fonds.

En l'absence d'AE, la procédure « classique » d'exécution de la dépense requiert une réservation de CP dès le stade de l'engagement ; en effet, il convient de s'assurer dès l'origine de la dépense que l'engagement juridique ainsi souscrit pourra être mené à son terme (le paiement). Les CP sont donc généralement « réservés et bloqués » dès l'engagement juridique (c'est ce qu'on appelle l'engagement comptable). La mise en œuvre de la double autorisation

en dépenses permet de redonner aux crédits de paiement leur fonction de monnaie de paiement et non la fonction de monnaie d'engagement.

Il convient toutefois d'accorder la plus grande attention au volume d'AE mis à la disposition des ordonnateurs, étant entendu que ce volume disponible pour des engagements nouveaux doit tenir compte de la capacité réelle à pouvoir couvrir par des CP non seulement les engagements nouveaux mais aussi et avant tout les engagements non dénoués issus des gestions passées. L'introduction de la notion d'AE ne fait donc pas disparaître la contrainte pesant sur la disponibilité de la trésorerie.

En outre, les AE permettent de fournir un support budgétaire aux engagements pluriannuels de l'Etat (ce qui reste cependant une exception au principe fondamental d'annualité budgétaire) et, donc, doivent permettre d'améliorer la prévisibilité et la programmation des investissements tout en donnant des assurances aux cocontractants de l'Etat. Elles devraient donc contribuer à une plus grande stabilité sur le plan économique (notamment concernant les garanties bancaires accordées aux PME nationales).

Par ailleurs, la couverture des dépenses d'investissement par des AE devrait également permettre de simplifier le régime des dépenses engagées non ordonnancées qui pouvaient être réengagées sur l'année suivante avec des délais de traitement administratifs souvent longs, ce qui, en l'absence de reports de crédits, venait obérer la capacité de contracter engagements et dépenses nouvelles à partir des CP de l'année suivante. Dans un système d'AE-CP, la budgétisation initiale prévoit d'ores et déjà le fait qu'en gestion une dépense puisse être engagée mais seulement ordonnancée ou payée l'année d'après (par exemple, en l'absence de service fait constaté au 31 décembre) et budgète donc les crédits en fonction des rythmes d'engagement et de paiement prévisionnels des dépenses : l'engagement non dénoué en fin d'année peut se poursuivre par le paiement dès le début de la gestion suivante une fois les crédits de la gestion suivante mis à disposition ; ainsi, il n'est plus besoin de dégager puis de réengager une nouvelle fois une même dépense.

III. Cadre juridique régional en matière d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement : définitions et grands principes

A. Définitions

La directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA définit précisément les notions d'AE et de CP.

L'article 17 de ladite directive prévoit que les crédits ouverts au titre des dépenses d'investissement sont constitués de deux types de crédits budgétaires de nature différente : les AE et les CP tandis que les crédits ouverts au titre des autres dépenses de l'Etat ne sont constitués que de CP.

L'article 18 (alinéa 1) définit les autorisations d'engagement comme *« la limite supérieure des dépenses pouvant être juridiquement engagées au cours de l'exercice pour la réalisation des investissements prévus par la loi de finances »*.

Les AE ouvertes correspondent à la limite supérieure (caractère limitatif des crédits également rappelé par l'article 20 alinéa 1¹ de la directive) des dépenses d'investissement pouvant faire l'objet d'un engagement juridique par les services de l'Etat, au cours d'un exercice budgétaire. Ces engagements peuvent de durée annuelle ou pluriannuelle (c'est-à-dire que les dépenses engagées peuvent s'exécuter, et, partant, donner lieu à paiement sur plusieurs années).

La notion de dépenses d'investissement fait directement référence à l'article 11 de ladite directive qui décrit les différentes catégories de dépenses budgétaires de l'Etat. En effet, les dépenses en capital sont constituées des « dépenses d'investissements exécutés par l'Etat » et « des dépenses de transferts en capital » ; ce sont ces deux catégories de dépenses d'investissements qui se voient encadrées par le régime des AE-CP.

L'article 19 définit les crédits de paiement comme *« la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées au cours de l'exercice »*.

Les CP ouverts correspondent à la limite supérieure des dépenses pouvant faire l'objet d'un paiement au titre d'un exercice budgétaire pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des AE, s'agissant des dépenses d'investissement. L'enveloppe des CP ouverts en loi de finances doit avoir été évaluée à hauteur des besoins de trésorerie de l'exercice concerné compte tenu du rythme de réalisation des engagements juridiques souscrits.

Ainsi, les dépenses peuvent être engagées dans la limite des AE ouvertes et payées dans la limite des CP ouverts. Aucune dépense ne peut être ordonnancée et payée si elle n'est pas précédée par la consommation d'une AE correspondante.

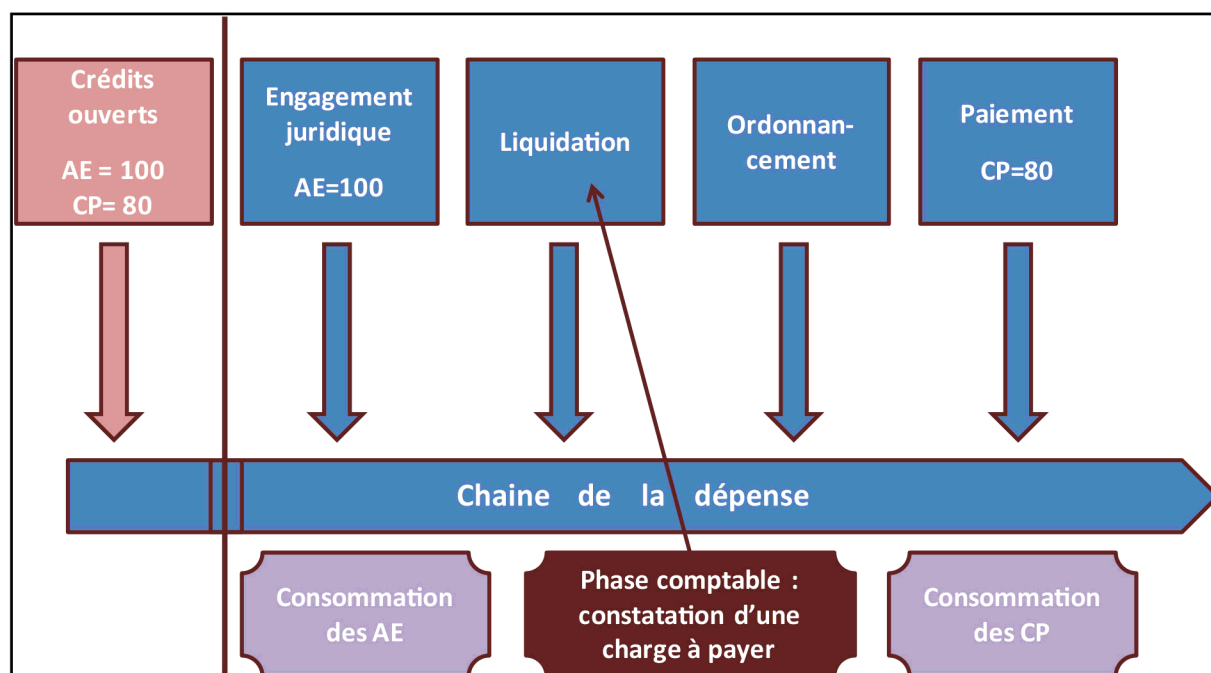
Les AE-CP permettent donc d'encadrer les deux extrémités de la chaîne de la dépense. Pour mémoire, cette dernière est caractérisée par quatre étapes (l'engagement, la liquidation, l'ordonnancement et le paiement) qui sont précisément définies par la directive

¹ « Toutes les autorisations d'engagement et tous les crédits de paiement ainsi que les plafonds d'autorisation d'emplois rémunérés par l'Etat sont limitatifs. »

n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA :

- **Article 45 alinéas 1-2** : *L'engagement juridique de la dépense publique est l'acte par lequel l'Etat crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. L'engagement comptable de la dépense publique consiste à affecter [c'est à dire réserver] des crédits au paiement de la dépense.*
- **Article 46 alinéa 1** : *La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant exact de la dépense. Elle est faite au vu des titres et pièces justifiant la preuve des droits acquis par les créanciers.*
- **Article 47** : *L'ordonnancement est l'acte administratif par lequel, conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre est donné par l'ordonnateur au comptable assignataire de payer la dette de l'Etat. Les ordres de paiement signés par les ordonnateurs sont assignés sur la caisse des comptables de l'Etat.*
- **Article 49** : *Le paiement est l'acte par lequel l'Etat se libère de sa dette. Sous réserve des exceptions prévues par les lois et règlements, les paiements ne peuvent intervenir qu'à l'échéance de la dette, après l'exécution du service, au vu de décisions individuelles d'attribution de subvention, d'allocation ou d'avance.*

Schéma 1 : la place des AE-CP dans la chaine de la dépense



Les autorisations d'engagement sont consommées par l'engagement juridique de la dépense : phase où l'ordonnateur engage l'Etat et crée une dette à son endroit.

Les faits générateurs des engagements juridiques se matérialisent par l'émission d'actes qui engagent définitivement l'Etat vis-à-vis d'un tiers. Il peut s'agir de la signature d'un contrat ou d'une convention ou encore de la constatation de l'ouverture de droits à des bénéficiaires

identifiés ou enfin de décisions unilatérales discrétionnaires (comme une attribution de subvention).

Le montant de l'engagement juridique doit correspondre aux montants des décaissements qui seront la conséquence de l'exécution dudit engagement. En général, il s'agit d'un montant prévu par le contrat ou la convention qui engage l'État de manière ferme, c'est-à-dire sans qu'il dispose d'une possibilité de ne pas effectuer les versements dès lors que le tiers aura rempli les conditions posées par le contrat, la convention ou les textes instituant les droits.

Seuls les crédits d'investissement ou destinés à couvrir les partenariats public-privé (PPP) disposent d'AE : les autres catégories de dépenses (ex. personnel) ne disposent que de CP. La directive opère une distinction entre les dépenses qui par essence s'exécutent annuellement (personnel, fonctionnement, transferts) et celles qui peuvent avoir une exécution sur plusieurs années.

B. Grands principes encadrant la budgétisation et la gestion en AE-CP

La directive précise davantage les conditions de budgétisation et d'utilisation des AE dans les alinéas 2 et 3 de l'article 18 :

- **alinéa 2 :** *Pour une opération d'investissement directement exécutée par l'Etat, l'autorisation d'engagement couvre une tranche constituant une unité individualisée formant un ensemble cohérent et de nature à être mise en service sans adjonction.*
- **alinéa 3 :** *Pour les contrats de partenariats publics-privés, par lesquels l'Etat confie à un tiers le financement, la réalisation, la maintenance ou l'exploitation d'opérations d'investissements d'intérêt public, les autorisations d'engagement couvrent, dès l'année où les contrats sont conclus, la totalité de l'engagement juridique.*

Ainsi, le principe du respect de la fonctionnalité d'un investissement est institué (en matière d'investissement, il convient de budgéter les AE nécessaires pour obtenir un investissement fonctionnel et utilisable ; en d'autres termes, il n'est pas permis de fragmenter la budgétisation de tout ou partie d'un investissement en unités non directement fonctionnelles) : le volume d'autorisations d'engagement à mobiliser au cours de l'exercice budgétaire pour une opération d'investissement doit couvrir la ou les tranches fonctionnelles (unité individualisée formant un ensemble cohérent et de nature à être mise en service sans adjonction) qui seront lancées et connaîtront un début d'exécution au cours de l'exercice budgétaire. Le volume d'AE nécessaire à la couverture d'une tranche fonctionnelle doit donc permettre le financement d'un projet homogène et cohérent correspondant à tout ou partie de l'opération d'investissement concernée. La notion de tranche fonctionnelle ne doit pas être confondue avec la notion de tranche financière qui conduit à découper le projet en fonction des ressources disponibles en trésorerie (c'est-à-dire en CP). Des précisions sur la notion de tranche fonctionnelle sont données dans la partie IV-G.

Par ailleurs, dans un souci de sincérité budgétaire en matière d'engagements de l'Etat, la directive prévoit que l'autorisation d'engagement afférente aux opérations menées en contrat de partenariat couvre, dès l'année où le contrat est conclu, la totalité de l'engagement juridique.

En outre, la directive donne également des précisions sur la nature et le caractère annuel des AE-CP :

- **Article 24 alinéa 1 :** *Sous réserve des dispositions concernant les autorisations d'engagement, les crédits ouverts et les plafonds des autorisations d'emplois fixés au titre d'une année ne créent aucun droit au titre des années suivantes.*
- **Article 24 alinéa 2 :** *Les autorisations d'engagement, au sens de l'article 18 de la présente Directive disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportées sur le même programme par décret pris en conseil des ministres, majorant à due concurrence les crédits de l'année suivante.*
- **Article 24 alinéa 3 :** *Les crédits de paiement ne peuvent être reportés. Par exception, les crédits de paiement relatifs aux dépenses d'investissement disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportés sur le même programme dans la mesure où les reports de crédits retenus ne dégradent pas l'équilibre budgétaire tel que défini à l'article 45 de la présente Directive.*
- **Article 24 alinéa 4 :** *Les reports s'effectuent par décret pris en conseil des ministres, en majoration des crédits de paiement pour les investissements de l'année suivante, sous réserve de la disponibilité des financements correspondants.*

Les AE et les CP sont soumis au droit commun de l'annualité budgétaire. Les AE, votées par le Parlement pour une année et non consommées peuvent toutefois être reportées. A défaut, elles sont annulées en loi de règlement. Les CP non consommés ne peuvent être reportés. Cependant, les CP disponibles relatifs aux dépenses d'investissement peuvent faire l'objet d'un report sur l'année suivante dans la mesure où ce report ne dégrade pas l'équilibre de la loi de finances initiale de l'année suivante. Des précisions sur les règles de report des AE-CP sont données dans la partie VII.

C. Résumé des principales innovations

Les principales innovations de la réforme de la gestion budgétaire en AE-CP sont les suivantes :

- aucun CP ne peut être ordonnancé s'il n'est précédé de la consommation des AE correspondantes ;
- les AE sont ouvertes et valables annuellement, hormis en cas de report, mais peuvent couvrir des engagements juridiques qui s'étalent sur plusieurs exercices (par exemple, la construction d'une autoroute) ;
- si elles ne sont pas consommées dans l'année, les AE sont annulées (hormis en cas de report) ;
- la consommation d'une AE à portée pluriannuelle se traduit, dans les budgets des années suivantes, par l'ouverture annuelle des CP nécessaires à la couverture de la tranche annuelle de la dépense ;
- les reports d'AE d'un exercice sur l'autre sont possibles mais les reports des CP correspondants sont strictement encadrés : ils ne peuvent être reportés que dans la mesure où ils ne dégradent pas l'équilibre budgétaire prévu par la loi de finances de l'année.

Encadré 2 : Cadre juridique applicable à la Guinée et à la Mauritanie.

Dans les deux pays non membres de l'UEMOA couverts par le présent guide, les lois organiques relatives aux lois de finances adoptées (République de Guinée) ou en cours d'adoption (République Islamique de Mauritanie) introduisent également la gestion budgétaire en AE-CP pour les dépenses d'investissement. Les dispositions législatives de ces deux pays en la matière sont quasiment identiques et présentées ci-dessous (les caractères entre crochets traduisent les dispositions spécifiques du texte de la Guinée par comparaison avec celles du texte de la Mauritanie).

Article 26 alinéa 1 [article 20] : *Un crédit budgétaire est le montant maximum de dépenses qu'un ministre, ou une autorité responsable d'institution constitutionnelle, est autorisé par le Parlement [l'Assemblée Nationale] à engager et à payer, pour un objet déterminé, au cours d'un exercice budgétaire. [Les crédits budgétaires sont fixés dans le budget adopté en loi de finances].*

Article 32 alinéa 1 [article 26 alinéa 1] : *Les crédits relatifs [ouverts] aux [en] dépenses d'investissement distinguent des crédits [autorisations] d'engagement et des crédits de paiement.*

Article 32 alinéa 2 [article 26 alinéa 2] : *Les crédits [autorisations] d'engagement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées. Pour chaque opération d'investissement, le crédit [l'autorisation] d'engagement couvre une tranche constituant une unité individualisée formant un ensemble cohérent et de nature à être mise en service sans adjonction.*

Article 32 alinéa 3 [article 26 alinéa 3] : *Les crédits de paiement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être payées pendant l'année pour couvrir les engagements antérieurs contractés dans le cadre des crédits [autorisations] d'engagement.*

Article 32 alinéa 4 (Mauritanie) : *Le présent article s'applique également aux opérations d'investissement effectuées en partenariat avec une entreprise, ou groupe d'entreprises, privée ayant reçu une mission globale relative au financement de ces opérations ainsi qu'à leur réalisation, leur maintenance, leur exploitation et leur gestion.*

[Article 27 (Guinée) : *L'État peut conduire certaines de ses opérations d'investissement en partenariat avec une entreprise ou un groupe d'entreprises privées en lui confiant une mission globale relative au financement de ces opérations ainsi qu'à leur réalisation, leur maintenance, leur exploitation et leur gestion. Dans ce cas le budget doit prévoir, dès l'année où le contrat est conclu, une autorisation d'engagement couvrant la totalité de l'engagement juridique.]*

Article 33 [article 28] : *[Sous réserve des dispositions prévues à l'article 30 ci-dessous], [tous] les crédits d'engagement et de paiement ainsi que les plafonds d'autorisation d'emplois rémunérés par l'Etat sont limitatifs et les dépenses ne peuvent être engagées et payées que dans la limite des crédits ouverts.*

Encadré 2 (suite): Cadre juridique applicable à la Guinée et à la Mauritanie.

Article 37 alinéa 1 [article 33 alinéa 1] : *Sous réserve des dispositions concernant les crédits de paiement [autorisations d'engagement] et les comptes [budgets] d'affectation spéciale, les crédits ouverts et les plafonds d'autorisations d'emplois fixés au titre d'une année ne créent aucun droit au titre des années suivantes.*

Article 37 alinéa 2 [article 33 alinéa 2] : *Les crédits [autorisations] d'engagements disponibles à la fin de l'année ne peuvent pas être reportés.*

Article 37 alinéa 3 : *Les crédits de paiement relatifs aux dépenses d'investissement disponibles à la fin de l'année peuvent être reportés sur le même titre [chapitre] et sur la même partie ou, le cas échéant, sur le même programme, dans la limite des crédits [autorisations] d'engagement effectivement utilisées mais n'ayant pas encore donné lieu à paiement.*

En matière d'AE-CP, les dispositions contenues dans ces textes organiques sont très proches du cadre adopté par l'UEMOA. Il peut toutefois être souligné les quelques différences suivantes :

- Les dispositions du projet de loi organique de la Mauritanie ne prévoit pas explicitement que l'autorisation d'engagement couvre la totalité de l'engagement juridique dans le cadre des partenariats publics-privés ;
- Les AE disponibles à la fin de l'exercice ne peuvent être reportées ;
- Les CP disponibles relatifs aux dépenses d'investissement peuvent être reportés sur l'exercice suivant, sans qu'il ne soit fait mention d'une condition de non dégradation de l'équilibre budgétaire prévu par la loi de finances de l'année sur laquelle ces reports sont effectués.

A l'exception du régime des reports de crédits, ces différences n'emportent pas de divergence de fond dans l'approche retenue en matière de gestion budgétaire en AE-CP et, partant, les principes, méthodes et règles présentées dans ce guide ont vocation à concerner à l'identique tant les huit pays membres de l'UEMOA que la Guinée et la Mauritanie.

IV. Règles de consommation en AE - CP

Le principe selon lequel « on budgète comme on exécute » conduit à exposer d'abord les règles de consommation des AE et des CP en exécution avant d'aborder les questions relatives à la budgétisation en AE-CP.

A. Principes généraux de consommation des AE et CP

Le principe général est de consommer les AE à hauteur de l'engagement juridique ferme : la part ferme d'un engagement s'apprécie au vu de l'acte juridique comme le montant minimum auquel l'État s'est engagé et qu'il faudra payer « quoi qu'il arrive » sauf en cas de non réalisation de la prestation prévue. Au-delà de cette tranche ferme sur laquelle est fondée la consommation des AE, une réservation de crédits d'AE peut être mise en place, mais il convient de bien dissocier les deux actes : l'engagement, obligatoire pour la signature de l'acte juridique, et la réservation de crédits, facultative.

Exemple : lorsque que l'Etat souscrit un marché de mobilier de bureau sur trois ans comportant une tranche ferme (pour la livraison de 100 pièces de mobilier et de 50 chaises par an pendant deux ans) et une tranche conditionnelle (pour la livraison de 200 pièces supplémentaires la troisième année), l'engagement des AE ne portera que sur le volume financier correspondant à la tranche ferme, soit pour 200 pièces de mobilier ainsi que 100 chaises.

« L'engagement juridique est un acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une charge ». Il est pris par un responsable habilité à créer une telle obligation (ordonnateur principal ou délégué), et a un impact financier. Cet engagement peut prendre différentes formes : ce peut-être un bon de commande, un contrat, une décision attributive de subvention d'investissement.... C'est l'acte fondateur de la dépense qui permet de retracer avec précision le moment de la comptabilisation dudit engagement juridique au sein de la comptabilité des engagements et d'assurer la qualité des comptes.

La notification des engagements juridiques au tiers contractant avec l'Etat constitue le fait générateur de la consommation des autorisations d'engagement. Par exception, lorsque le montant de l'engagement n'est connu qu'une fois intervenue la décision de payer, la consommation des AE intervient lors de la demande de paiement.

Il peut exister une part d'évaluation dans le montant retenu pour la consommation des AE : la question de la détermination du montant de l'engagement n'est pas différente des problématiques actuelles de couverture des marchés (révision de prix...).

Les clauses de révision de prix ne sont pas comprises dans l'engagement initial car le montant de la dépense afférente n'est pas connu avec certitude au moment de la passation du marché. Les tranches conditionnelles – qui, par nature, ne correspondent pas à un engagement ferme – ne sont engagées que l'année de leur affermissement et non l'année de passation du marché. Les indemnités de dédit portant sur une tranche conditionnelle sont comprises dans l'engagement initial, car elles correspondent à un montant qui sera à payer « quoi qu'il arrive ».

En effet :

- Si l'acheteur public n'affermite pas, il devra payer l'indemnité de dédit pour non affermissement de la tranche conditionnelle ;
- Si l'acheteur public affermit dans les délais, il devra payer le montant de la tranche. La consommation d'AE lors de cet affermissement sera minorée du montant du dédit déjà consommé.

En revanche, l'indemnité éventuelle pour rupture anticipée du contrat sur une tranche ferme (ou affermie) ne donne pas lieu à traitement spécifique : elle est, par nature, engagée dans l'engagement de la tranche concernée.

La consommation des autorisations d'engagement doit être réalisée dès la validation de l'engagement juridique par l'ordonnateur et le contrôleur financier et doit être imputée au niveau le plus fin des nomenclatures applicables. De la qualité de son enregistrement dans le système d'information financière dépend la qualité de la comptabilité budgétaire (voir partie VIII).

Les AE, éléments de l'analyse de la soutenabilité budgétaire, font ainsi l'objet d'une comptabilité d'engagement, qui permet d'assurer l'évaluation précise de la dette contractée et donc la maîtrise des dépenses en amont de leur réalisation.

Les AE constituent désormais le véritable enjeu pour le pilotage de l'exécution budgétaire : un engagement ne saurait être souscrit si sa couverture, le moment venu, par des CP n'est pas certaine

Les CP sont consommés au fur et à mesure des paiements. La consommation des CP est enregistrée en comptabilité budgétaire au moment du décaissement correspondant au paiement de la dépense. C'est donc le paiement et la liquidation ou l'ordonnancement qui consomme les CP. Les paiements sont rattachés aux engagements juridiques dont ils assurent le règlement ce qui permet de retracer les paiements associés à chaque engagement. Ainsi, sur un exercice, le suivi des AE permet de distinguer les paiements au titre d'engagements antérieurs et les paiements au titre d'engagements de l'année.

Le lien engagement juridique-paiement améliore la gestion des restes à payer. Il suppose la mise en place et le suivi pour chaque engagement juridique d'un échéancier pluriannuel de crédits de paiement permettant d'appréhender la rigidité annuelle et pluriannuelle des dépenses. Il permet d'anticiper les paiements des années futures.

Pour les dépenses pour lesquelles une échéance de paiement est définie, l'ordonnateur valide la demande de paiement. Les paiements sont ensuite mis en attente jusqu'à la date de l'échéance du paiement. Le décaissement et la consommation des CP interviennent à l'échéance.

Pour les dépenses sans échéance de paiement, la validation de la demande de paiement (ou prise en charge) par le comptable public déclenche la procédure de paiement. Le programme de paiement recense les demandes de paiement non bloquées et prépare l'envoi de l'ordre de payer au système bancaire.

En pratique, lorsque les CP sont réputés « consommés » au moment de la prise en charge par le comptable public de l'ordonnancement, et non pas au moment du paiement, cela n'est pas une difficulté à partir du moment où il existe un système de suivi permettant de retracer précisément les dépenses en instance de paiement effectif (c'est-à-dire le décaissement en trésorerie).

Tableau 1 : Présentation synthétique des principes généraux de consommation des AE et CP

	Fait générateur de la consommation	Montant des AE et des CP consommés par année
AE	Au moment de la validation de l'engagement juridique (ex. signature du contrat)	<p><u>En année N :</u></p> <p>AE = montant ferme de l'engagement total</p> <p><u>En année N+n :</u></p> <p>AE = 0</p>
CP	Au fur et à mesure des paiements (ou, à défaut, de la prise en charge du paiement par le comptable public : par exemple, paiement de la facture par le comptable)	<p><u>En année N :</u></p> <p>CP = montant des paiements de l'année N</p> <p><u>En année N+n :</u></p> <p>CP = montant des paiements de l'année N+n</p>

Exemple : Construction d'un établissement scolaire en zone rurale – Investissement de 150 Mds FCFA – Exécution prévue sur trois ans – prévisions de la LFI année N (AE=150 / CP=50).

Tableau 2 : Illustration de l'exemple précédent

	Cosommation des AE	Consommation des CP
Année N	150	50
Année N +1	0	50
Année N +2	0	50
Total	150	150

B. Les raisons pour avoir restreint le champ d'application des AE aux seules dépenses d'investissement

L'enregistrement en comptabilité budgétaire des engagements juridiques ne présente d'intérêt que si :

- Il y a une durée significative entre l'engagement de la dépense et son paiement (principalement dans le cas d'engagements pluriannuels) ;
- On peut en déterminer de manière certaine le montant, le tiers concerné et la durée.

Ainsi, quand l'engagement juridique n'a pas les caractéristiques budgétaires nécessaires pour consommer l'AE, il n'y a pas de comptabilité des AE :

- Le montant de la dépense ne peut être déterminé de façon certaine avant la facture (exemples : consommation de fluides, dépense exceptionnelle...) ;
- La période pendant laquelle la dépense sera due est incertaine (exemples : dépenses de personnel, loyer avec clause de résiliation unilatérale par l'Etat) ;
- Le nombre des actes de dépenses qu'il faudrait engager préalablement est disproportionné par rapport aux enjeux financiers (exemple : frais de mission et déplacements, frais de changement de résidence).

En effet, dans certains cas de dépenses, les phases d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement peuvent être concomitantes (par exemple, les frais de missions, les fluides, les subventions). Dans d'autres cas, la chaîne de la dépense se résume au paiement lui-même (cas des dépenses de personnel payées sans ordonnancement préalable). Certaines dépenses peuvent également faire l'objet d'un engagement de régularisation a posteriori.

Ces possibilités s'appliquent à titre dérogatoire à certaines dépenses et sont généralement strictement encadrées par le ministère des finances. Par exemple, le montant d'une facture de téléphone ou d'électricité ne peut être déterminé de manière certaine en amont, car le besoin de consommation d'AE et de CP n'est pas connu avant la réception de la facture.

Pour ces dépenses, la consommation des autorisations d'engagement interviendrait lors de l'ordonnancement. En toute hypothèse, l'ordonnancement étant suivi par la phase de prise en charge du paiement par le comptable public puis de paiement effectif (acte qui consomme les crédits de paiement), ces dépenses s'exécuteraient en AE=CP au cours de l'exercice budgétaire.

C'est pourquoi il a été fait le choix de ne rendre obligatoire la comptabilité des engagements que pour les dépenses d'investissements.

Encadré 3 : La gestion en AE-CP des dépenses d'investissement en mode projet et des dépenses financées sur financement extérieur

La gestion des investissements en mode projet est une modalité généralisée dans les pays d'Afrique de l'Ouest. Elle permet d'identifier une unité d'exécution dédiée à la réalisation d'un projet spécifique. Les projets d'investissement contiennent le plus souvent des dépenses de nature économique différente : ainsi, à l'heure actuelle, au sein des dépenses d'investissement, il est usuel de trouver des dépenses courantes telles que les salaires des équipes projets et dépenses d'achat de biens et services comme les études préalables à la réalisation des investissements ou les coûts de fonctionnement courant des équipes-projet. Il convient de rappeler la nécessité de « nettoyer » les dépenses d'investissement proprement dites (c'est à dire « immobilisables » en comptabilité patrimoniale) des dépenses courantes (non immobilisables) qui, en gestion AE-CP, ne seront pas concernées par les AE-CP.

Par ailleurs, les dépenses financées sur fonds extérieurs ne pourront pas faire l'objet d'une gestion en AE-CP lorsqu'elles ne suivent pas les procédures d'exécution propres au budget de l'Etat. En effet, les engagements souscrits par les bailleurs de fonds le sont selon des procédures qui leur sont propres alors que les AE doivent retracer les engagements juridiques de l'Etat pris par la signature de personnes dûment habilitées en son sein. Toutefois, il est nécessaire (aux fins d'une unité de présentation des crédits et dépenses d'investissement de l'Etat) d'opérer une construction ex-ante au format AE-CP des dépenses prévisionnelles financées sur fonds extérieurs sur la base des informations fournies par les bailleurs (par exemple, plateformes de l'aide) et un suivi ex-post des dépenses exécutées (à cette fin, il convient de sensibiliser les bailleurs de fonds sur les enjeux de la gestion en AE-CP afin qu'ils élaborent des échéanciers d'AE-CP sur les projets qu'ils financent). *In fine*, la comptabilisation effective des dépenses en AE-CP ne peut concerner que les dépenses qui suivent les procédures nationales d'exécution des dépenses de l'Etat (c'est-à-dire la chaîne de la dépense publique).

Exemple : un bailleur s'engage à financer la construction d'un hôpital public sur 3 ans à hauteur de 30 Mds FCFA avec une contrepartie nationale de 9 Mds FCFA versée par tiers sur la durée du projet. De façon schématique, le projet nécessite la souscription de plusieurs marchés : un marché d'études préalables, un marché de gros œuvre (terrassement, fondations, construction), un marché de prestations en bâtiments tous corps d'état (plomberie, toiture, électricité, peinture) et un marché d'équipements médicaux (blocs opératoires, appareils de radiologie, laboratoires). Ce projet doit débiter en année n. Lors de la budgétisation (année n-1), les données prévisionnelles échangées avec le bailleur permettent d'envisager le cadencement suivant pour la réalisation des travaux : en année n, réalisation des études préalables (3 Mds FCFA) et lancement du marché de gros œuvre (20 Mds FCFA) avec une hypothèse de réalisation de 40 % des travaux globaux ; en année n+1, poursuite du gros œuvre (60 % du total des travaux) et lancement du marché de prestations en bâtiments (9 Mds FCFA) supposé réalisé à hauteur de 50 % ; en année n+2, poursuite des prestations en bâtiments (à hauteur des 50 % restants) et acquisition des équipements médicaux (7 Mds FCFA).

Encadré 3 (suite) : La gestion en AE-CP des dépenses d'investissement en mode projet et des dépenses financées sur financement extérieur

Dans le projet de loi finances (PLF) de l'année n, le projet de construction de cet hôpital public sera budgété de la manière suivante :

Année n : AE = 23 Mds FCFA (dont les 9 Mds de contrepartie nationale qui doivent être engagés en totalité dès le début du projet suivant les règles applicables aux dépenses de l'Etat) / CP = 11 Mds FCFA (dont 3 Mds de contrepartie nationale) ;

Année n+1 : AE = 9 Mds FCFA / CP = 16,5 Mds FCFA (dont 3 Mds de contrepartie nationale) ;

Année n+2 : AE = 7 Mds FCFA / CP = 11,5 Mds FCFA (dont 3 Mds de contrepartie nationale).

Il est constaté, au début de l'année n+1, que le projet a pris du retard en année n et que seuls 20 % des travaux prévus au contrat de gros œuvre ont pu être réalisés entraînant un retard de trois mois de l'ensemble du projet. La loi de règlement et le rapport de performance (RAP) associé devront donc tenir compte de ces retards et présenteront un échéancier révisé dudit projet :

Année n : AE = 23 Mds FCFA (dont les 9 Mds de contrepartie nationale) / CP = 7 Mds FCFA (dont 3 Mds de contrepartie nationale) ;

Année n+1 : AE = 9 Mds FCFA / CP = 19 Mds FCFA (dont 3 Mds de contrepartie nationale et sous l'hypothèse que seul un tiers du marché de prestations en bâtiments pourra être réalisé au lieu des 50 % prévus initialement) ;

Année n+2 : AE = 7 Mds FCFA / CP = 9,5 Mds FCFA (dont 3 Mds de contrepartie nationale et sous l'hypothèse que seule la moitié du marché d'équipements médicaux pourra être livrée et installée) ;

Année n+3 : AE = 0 / CP = 3,5 Mds FCFA.

Ainsi, le suivi de la réalisation physico-financière du projet en cour de la réalisation conduit généralement à adapter les échéanciers AE-CP initiaux. Cette observation vaut à la fois pour les projets intégralement financés sur ressources nationales et pour les projets cofinancés sur ressources extérieures et nationales.

C. La consommation des AE-CP dans le cas des différents types de marchés publics

Les modalités de consommation des AE-CP suivent les principes généraux énoncés ci-dessus mais sont différentes selon les différents types de marchés. De manière générique, l'approche des règles de consommation des AE-CP suit le principe suivant : pour les marchés, la consommation d'AE correspond au montant ferme qu'il faudra payer « quoi qu'il arrive ».

Exemple : pour la passation d'une commande d'ordinateurs de bureau de mille unités à 300 000 FCFA pièce, au travers d'un marché forfaitaire comportant une possibilité de commande additionnelle de 200 unités supplémentaires sous forme de bons de commande, le montant ferme de l'engagement juridique s'élèvera à 300 MFCFA.

Plusieurs types de marchés publics (liste non exhaustive mais traduisant la typologie de base des situations pouvant être rencontrées en matière de commande publique) peuvent être distingués : marchés à bons de commande, marchés forfaitaires reconductibles annuellement, marchés à durée ferme et prix révisables, marchés à tranche ferme et conditionnelle, marchés de travaux (opérations d'investissement).

a. Les marchés publics à prix ferme ou révisable, de durée ferme ou reconductible

Dans le cas d'un marché à prix ferme portant sur une durée ferme (éventuellement pluriannuelle), c'est le montant forfaitaire global du marché qui donne lieu à consommation d'AE à due concurrence lors de la notification du marché. Il convient que les services acheteurs et les services gestionnaires articulent leurs démarches d'achat d'une part, et de budgétisation d'autre part, de sorte que les besoins en AE résultant d'éventuels engagements pluriannuels soient correctement pris en compte dans la construction du budget.

Un marché peut également prévoir une clause de reconduction à l'issue d'une durée définie. Dans ce cas, la durée de l'engagement n'inclut pas la ou les éventuelles reconductions dans la mesure où la non-reconduction n'est pas considérée comme une résiliation du contrat et n'entraîne pas d'indemnité de dédit (sinon cette indemnité de dédit doit être comprise dans la consommation d'AE liée à l'engagement initial). Les reconductions donneront lieu à des consommations ultérieures d'AE, par des engagements complémentaires.

Un marché peut également prévoir des clauses de révisions de prix. Les révisions de prix ne sont pas incluses dans l'engagement juridique initial ; par nature non connues initialement, elles seront couvertes par un engagement complémentaire en tant que de besoin.

Au final, les AE sont consommées à la validation de l'engagement juridique associé à la notification du marché et, ultérieurement, en cas de révision de prix ou de reconduction.

Les CP sont consommés au moment du paiement (paiement sur facture ou sur état d'acomptes pour les marchés de travaux) ou de la prise en charge du paiement par le comptable public.

Tableau 3 : Modalités de consommation des AE-CP pour les marchés publics à prix ferme ou révisable, de durée ferme ou reconductible

	Fait générateur de la consommation	Montant des AE et des CP consommés par année
AE	Au moment de la validation de l'engagement juridique (ex. signature du contrat) + ultérieurement en cas de révision de prix ou de reconduction	<p><u>En année N :</u></p> <p>AE = montant ferme global sur la durée du marché hors reconduction</p> <p><u>En année N+n :</u></p> <p>AE = 0 (+ consommation d'AE à hauteur de l'impact de la révision de prix de l'année ou de la reconduction, projetées sur la durée du contrat restant à courir)</p>
CP	Au fur et à mesure des paiements (ou, à défaut, de la prise en charge du paiement par le comptable public : paiement sur facture ou sur état d'acomptes pour les marchés de travaux)	<p><u>En année N :</u></p> <p>CP = montant des paiements de l'année N</p> <p><u>En année N+n :</u></p> <p>CP = montant des paiements de l'année N+n</p>

b. Les marchés publics à tranches ferme et conditionnelle(s)

Lors de la passation initiale du marché, les AE sont consommées à hauteur du seul montant ferme (majoré du montant de l'indemnité éventuelle de dédit en cas de non affermissement de la (ou des) tranche (s) conditionnelle (s)). Chaque tranche conditionnelle affermie donne ensuite lieu à une consommation ultérieure d'AE (pour un montant égal à la valeur de la tranche conditionnelle diminuée du montant du dédit éventuel). Les CP sont consommés au moment du paiement.

Tableau 4 : Modalités de consommation des AE-CP pour les marchés publics à tranches ferme et conditionnelle (s)

	Fait générateur de la consommation	Montant des AE et des CP consommés par année
AE	Au moment de la validation de l'engagement juridique à hauteur de la tranche ferme et du montant de l'indemnité de dédit, puis engagement de la tranche conditionnelle au moment de son affermissement	<p><u>En année N (passation du marché) :</u></p> <p>AE = montant de la tranche ferme et montant de l'indemnité de dédit sur tranche conditionnelle</p> <p><u>En année N+n (affermisssement TC) :</u></p> <p>AE = montant de la tranche conditionnelle affermie – montant de l'indemnité de dédit + le cas échéant, le montant de l'indemnité d'attente</p>
CP	Au fur et à mesure des paiements (ou, à défaut, de la prise en charge du paiement par le comptable public : paiement sur facture ou sur état d'acomptes pour les marchés de travaux)	<p><u>En année N :</u></p> <p>CP = montant des paiements de l'année N</p> <p><u>En année N+n :</u></p> <p>CP = montant des paiements de l'année N+n</p>

c. Les marchés publics à prix unitaire ou marchés cadres (les quantités ne sont indiquées au marché qu'à titre prévisionnel) reconductibles ou non reconductibles

Les marchés publics à prix unitaire se présentent généralement sous la forme de marchés à bons de commande comprenant ou non un montant minimum et/ou un montant maximum. La règle générale consiste à ne pas consommer les AE lors de la passation du marché. En effet, dans le cas où le marché ne comporte pas de montant minimum, le marché n'entraîne pas en lui-même d'engagement juridique. Dans le cas où le marché comporte un montant minimum, les difficultés résultant d'une consommation des AE à due concurrence de ce minimum (du fait des contraintes de suivi et de traçage de l'ensemble des engagements conduisant à l'atteinte de ce minimum) et la faiblesse des risques budgétaires associés à ce type de marchés (de façon générale) conduisent à ne pas recommander la consommation des AE à hauteur dudit minimum lors de la passation des ces marchés.

Pour ces marchés, l'engagement juridique de l'Etat est créé par l'émission des bons de commande, qui seuls doivent être couverts par des AE suffisantes avant d'être émis et les consomment lors de leur émission.

Les marchés cadres (ou accords-cadres) sont des contrats qui établissent les termes de marchés à passer mais ne constituent pas des marchés à proprement parler. En aucun cas, un marché cadre, qu'il soit conclu avec un seul ou plusieurs opérateurs économiques (ultérieurement remis en concurrence) ne peut être un contrat justifiant le paiement d'une dépense. Ils ne comportent en conséquence pas en eux-mêmes d'engagement juridique susceptible de donner lieu à consommation d'AE.

En revanche, les bons de commande subséquents et les « marchés subséquents » passés en application respectivement d'un marché ou accord cadre donnent lieu à consommation d'AE dans les mêmes conditions que les autres marchés.

L'engagement juridique de l'Etat est ainsi créé par l'émission des bons de commande ou la signature des marchés subséquents, ainsi que tous autres actes à incidence financière matérialisant les quantités effectivement souhaitées et seuls ces ordres de services ou bons de commande doivent être obligatoirement couverts en AE avant d'être émis ; la validation de l'engagement juridique associé à l'ordre de service ou au bon de commande consomme les AE.

Les CP sont consommés au moment du paiement (ou de la prise en charge du paiement par le comptable public).

Tableau 5 : Modalités de consommation des AE-CP pour les marchés publics à prix unitaires ou marchés-cadres

	Fait générateur de la consommation	Montant des AE et des CP consommés par année
AE	Au moment de la validation de l'engagement juridique (ex. signature du contrat)	Par année = montant des bons de commande émis dans l'année ou montants des marchés subséquents notifiés dans l'année dans les mêmes conditions que les autres marchés.
CP	Au fur et à mesure des paiements (ou, à défaut, de la prise en charge du paiement par le comptable public : par exemple, paiement de la facture par le comptable)	Montant des paiements de l'année.

d. Les marchés partagés ou interministériels

Un des leviers majeurs de la modernisation et de la rationalisation des achats de l'Etat réside généralement dans la passation de « marchés dits partagés, c'est-à-dire des marchés concernant plusieurs services dotés d'un budget propre (en particulier les marchés passés par les services d'achat dont c'est la mission) ou des marchés interministériels (comportant un ministère chef de file et regroupant plusieurs ministères intéressés par ledit marché via une convention de groupement de commande).

Ces marchés partagés doivent tout à la fois permettre la mise en œuvre de pratiques d'achats efficaces, le respect des principes de responsabilisation des gestionnaires et le respect des principes de budgétisation et d'exécution des dépenses en AE-CP, en particulier le point selon lequel le fait générateur de la consommation des AE est l'engagement juridique ferme évaluable.

Le principe du marché partagé signifie que le service passant le marché souscrit des engagements qui vont être exécutés en tout ou en partie sur des budgets qu'il ne gère pas. Tout marché partagé suppose donc préalablement la conclusion d'une convention conclue entre les services ayant la maîtrise des budgets concernés par ce marché afin de fixer :

- la répartition des rôles entre le service signataire et les autres services utilisateurs du marché dans les relations avec le ou les titulaires dudit marché :
- les modalités de suivi de l'exécution financière du marché :
- les modalités de prise en charge financière des éventuelles indemnités dues au titre de l'exécution du marché :
- les modalités de compte rendu de l'exécution du marché.

Quelle que soit la forme juridique de ces marchés partagés (marchés forfaitaires, marchés à bons de commande, marchés ou accords cadres, marchés à tranche ferme et tranche conditionnelle), les règles de consommation des AE-CP suivent les principes édictés précédemment sous la réserve suivante : les engagements d'AE liés à la notification des marchés sont répartis sur l'ensemble des budgets des services pouvant émarger au marché sur la base d'une évaluation prévisionnelle des besoins faites en amont de la passation du marché. Dans le cas de marchés partagés à bons de commande, la consommation des AE a lieu lors de l'émission des bons de commande par chaque service ou ministère concerné par ledit marché.

D. Synthèse de la consommation des AE pour les marchés publics

Tableau 6 : Récapitulatif des différentes modalités de consommation des AE selon les types de marchés publics

Type d'acte	Évènement consommant les AE
Marché à bons de commande	Passation de chaque commande (et non la signature du marché si pas de commande associée)
Marché simple non reconductible ; à prix révisable	Signature du marché, quelle que soit sa durée ; puis chaque éventuelle révision de prix.
Marché simple reconductible ; à prix révisable	Signature du marché pour la période initiale ; puis chaque reconduction (avec éventuelle variation de prix)
Marché à tranches fermes et conditionnelles	Signature du marché pour la tranche ferme (incluant éventuelle indemnité de dédit pour non-affermissement des tranches conditionnelles ultérieures) ; puis montant de chaque tranche affermie
Marché à bons de commande, avec ou sans mini-maxi, reconductible ou non reconductible.	Montant de chaque bon de commande

E. Les contrats de partenariat publics-privés

Les contrats de partenariat public-privé sont des contrats administratifs par lesquels des personnes publiques confient à un tiers une mission globale relative :

- au financement d'une infrastructure d'utilité publique ;
- à la conception et la construction de ladite infrastructure ;
- ainsi qu'à son entretien, sa maintenance, son exploitation ou sa gestion et, le cas échéant, à d'autres prestations de service concourant à l'exercice de la mission de service public.

Ainsi, un contrat de partenariat est un contrat par lequel la personne publique confie à une même entreprise (ou groupement d'entreprises) un ensemble de prestations dont elle s'acquitte par un paiement différé et étalé dans le temps (appelé loyer). De manière générale, un contrat de partenariat est souscrit pour une période longue (couvrant généralement la durée d'amortissement de l'ouvrage ou équipement objet du contrat) et entraîne le paiement d'un loyer unique par la personne publique.

Le loyer unique de la personne publique est en général calculé en prenant en compte trois sous-loyers :

- un « sous-loyer » relatif aux investissements : son montant correspondant à l'amortissement des investissements (coût de construction de l'actif) ;
- un « sous-loyer » relatif aux dépenses de fonctionnement (maintenance, exploitation) ;
- un « sous-loyer » relatif au financement mis en place par le partenaire privé.

Les dépenses d'investissement proprement dites regroupent les coûts d'investissements initiaux, tels que les études nécessaires au démarrage des travaux (étude de sol, frais de géomètre, réalisation des fouilles archéologiques), les coûts de construction (gros œuvre, finitions, certaines études, certains frais de mobilier), les honoraires d'architecte, de paysagiste, les assurances et garanties ainsi que les frais de développement amont, impôts et taxes.

Les autres dépenses se composent des coûts de financement (intérêts liés au fait que le partenaire ne perçoit pas immédiatement le paiement des investissements) et des coûts de fonctionnement (renouvellement, entretien courant, fourniture des fluides...).

Les AE correspondant à ces coûts d'investissement et ces autres dépenses doivent être budgétées et consommées à hauteur de la totalité de l'engagement ferme contracté lors de la signature du PPP.

Lorsque le projet comporte des tranches conditionnelles, l'engagement à la signature du contrat pourra être limité au montant de la tranche ferme majoré du dédit (indemnité de non affermissement). En cas d'affermeement, le montant du dédit sera alors déduit du montant d'AE nécessaires à la couverture de la tranche affermie.

De même le surcoût relatif aux indemnités de rupture, dont le versement est lié à une rupture anticipée du contrat, doit être intégré dans le calcul des besoins d'AE destinées à couvrir l'engagement ferme.

L'engagement ferme concernant les coûts d'investissement doit être accompagné d'un échéancier des besoins de CP qui sont consommés au moment du paiement (ou de la prise en charge du paiement par le comptable public).

F. Les dépenses de transfert en capital (subventions d'investissement et prises de participations)

Il s'agit des apports ou subventions en capital constituant des mises de fonds initiales ou des compléments de mises de fonds initiales et qui ont vocation à être inscrits au bilan des établissements publics ou des entreprises dans lesquelles l'Etat prend une participation :

- les dotations initiales en capital effectuées par l'État par exemple lors de la création de l'établissement ou de l'entreprise ;
- les apports (dotations) en capital à l'établissement ou à l'entreprise ; ces apports peuvent notamment lui permettre d'acquérir un bien dont il aura la pleine propriété. Ils s'analysent comme des dotations d'équipement permettant de réaliser des investissements non courants (équipements industriels ou scientifiques par exemple) ;
- les dotations relatives aux travaux immobilisables sur les biens contrôlés par l'établissement s'agissant de travaux de construction, de gros entretien, de renouvellement qui conduisent à augmenter la valeur des immobilisations ou à étendre leur durée de vie (par exemple : la rénovation lourde du bâtiment siège d'un établissement public).

La consommation des AE intervient lors de la validation de l'engagement juridique associé à la notification de l'arrêté attributif de subvention. Les CP sont consommés par le paiement de la subvention (ou la prise en charge du paiement par le comptable public).

Les AE sont budgétées sur la base du montant prévisionnel ferme de la subvention d'investissement ou de la prise de participation. Les CP sont budgétés sur la base de l'évaluation prévisionnelle du paiement de cette dépense au fil du temps.

Dans une gestion en AE-CP pour les dépenses de transferts en capital, il est nécessaire pour l'Etat d'être en capacité d'identifier non seulement la part de la subvention versée à un établissement ou une entreprise publics finançant des dépenses d'investissements de ces entités mais également de distinguer, au sein de cette subvention d'investissement, les différents projets d'investissements financés. Cette approche individualisée « projet d'investissements par projet d'investissements » est indispensable pour pouvoir piloter le rythme d'engagement et de paiement desdits projets de l'entité bénéficiaire du transfert ; cela implique de pouvoir suivre des projets d'investissements réalisés hors systèmes d'information de l'Etat et donc de développer, en lien avec l'établissement public ou l'entreprise, une programmation individualisée des projets ainsi qu'un reporting physico-financier fiable et régulier de leur avancement.

Ainsi, l'intérêt de la démarche des AE-CP pour les transferts en capital réside dans la visibilité donnée à l'établissement bénéficiaire sur les engagements de l'Etat à son endroit. En effet, la décision attributive d'un transfert en AE doit apporter une garantie financière pour l'établissement dans la conduite de ses projets d'investissements.

Cette approche des AE-CP étendue aux transferts en capital accroît la sincérité des enveloppes budgétaires présentées à la représentation nationale. Elle est un atout complémentaire permettant de retracer au plus près les engagements de l'Etat.

Les conventions d'objectifs et de moyens des établissements publics et les contrats de projets État-Région

Ces conventions et ces contrats de projets décrivent une programmation qui ne vaut pas engagement juridique et définitif de l'État. En effet, les conventions et contrats constituent des actes institutionnels qui n'ont généralement pas la nature d'un engagement juridique au sens strict. Ce sont les décisions attributives de subventions ou de transferts en capital qui consomment les AE, et les CP au moment du paiement selon les principes édictés ci-dessus pour les dépenses de transfert en capital.

Tableau 7 : Modalités de consommation des AE-CP pour les dépenses de transfert en capital

	Fait générateur de la consommation	Montant des AE et des CP consommés par année
AE	Au moment de la validation de l'engagement juridique, à savoir la décision attributive de subvention ou de transfert	<p><u>En année N :</u></p> <p>AE = montant ferme défini dans la décision attributive de subvention ou de transfert pour la part de l'investissement financé</p> <p><u>En année N+n :</u></p> <p>AE = 0</p>
CP	Au fur et à mesure des paiements (ou, à défaut, de la prise en charge du paiement par le comptable public)	<p><u>En année N :</u></p> <p>CP = montant des paiements de l'année N</p> <p><u>En année N+n :</u></p> <p>CP = montant des paiements de l'année N+n</p>

G. Les notions de tranches fonctionnelles et d'affectation d'AE pour les dépenses d'investissement

Pour les dépenses d'investissement directement exécutées par l'Etat, la directive relative aux lois de finances précise la nécessité pour les AE de « couvrir une tranche constituant une unité individualisée formant un ensemble cohérent et de nature à être mise en service sans adjonction ». Cette disposition, prévue dans le souci de garantir la sincérité des lois de finances, vise à éviter le fractionnement d'une opération indivisible qui masquerait au Parlement l'ampleur de l'opération.

Exemple : un projet de construction d'une autoroute peut comporter plusieurs tranches dites « fonctionnelles » correspondant à autant de tronçons de voie rapide sur lesquels il est non seulement possible de rouler en sécurité mais également d'entrer et de sortir. Ainsi, une tranche fonctionnelle sera constituée d'un tronçon de voie rapide goudronnée et de ses deux échangeurs d'entrée et de sortie.

Toute opération d'investissement doit être couverte par les AE nécessaires à la couverture de la ou des tranches fonctionnelles composant ledit investissement. En budgétisation comme en exécution, les AE doivent être prévues et ouvertes de façon à couvrir systématiquement la ou les tranches fonctionnelles au cours de l'année pendant laquelle elles sont initiées. Ces tranches fonctionnelles permettent ainsi le financement d'un projet homogène et cohérent correspondant à tout ou parties successives de l'opération d'investissement concernée.

Toutefois, cette notion de tranche fonctionnelle pose deux difficultés.

La première est inhérente à la notion elle-même : comment distinguer une opération d'investissement qui, en principe, forme un ensemble cohérent ayant une fonction déterminée d'une partie de cette opération qui serait autonome ? Cela est possible dans certains cas sans trop de difficultés (voir *supra* l'exemple de la construction d'une autoroute), mais, dans beaucoup d'autres cas, il faudra considérer que l'opération d'investissement ne comprend qu'une tranche fonctionnelle. Des documents d'application devront permettre de fixer une doctrine partagée par grandes catégories d'investissement à partir des connaissances concrètes et des usages consacrés des gestionnaires.

La seconde résulte de ce que les AE sont des autorisations annuelles d'engager, la part d'AE non utilisée tombe donc à l'issue de l'année, sauf report possible mais non automatique. Il y a donc lieu d'identifier les AE affectées à des tranches fonctionnelles afin de pouvoir décider du report des crédits non consommés correspondants.

La procédure dite de l'affectation (selon la terminologie utilisée en France) permet de réaliser cette indisponibilité hors consommation. Techniquement, la couverture en AE d'une tranche fonctionnelle suppose une étape de réservation d'un volume d'AE appelée affectation d'AE, préalablement à la consommation. L'affectation matérialise la décision prise par un ordonnateur de réserver un montant déterminé d'AE destiné à la réalisation d'une opération d'investissement préalablement individualisée en une ou plusieurs tranches fonctionnelles. L'affectation doit donc rendre les AE indisponibles pour un autre objet.

Postérieurement à l'affectation, les principes de couverture en AE (et donc de consommation des AE correspondantes) des marchés annuels ou pluriannuels imputés sur une tranche fonctionnelle sont identiques à ceux décrits dans la partie précédente.

L'affectation ne consomme pas les AE mais elle constitue la limite supérieure des engagements pouvant être souscrits pour réaliser une opération d'investissement. Elle permet de bloquer le montant des crédits nécessaires au financement de l'investissement dans un cadre pluriannuel. Elle doit comprendre des évaluations correspondant aux aléas et aux révisions de prix et être adossée à un échéancier d'engagements à souscrire et de paiements à réaliser. L'affectation est donc une réservation d'AE qui est consommée par les engagements juridiques assurant la mise en œuvre de l'opération prévue. Tant que l'opération n'a pas

en fin de gestion sur l'exercice suivant dans le cadre des reports. Elle permet donc de garantir la fonctionnalité (au sens de mise en service et de la possibilité d'utilisation) d'un investissement car les AE nécessaires à la mise en œuvre de l'opération prévue ont vocation à être reportées jusqu'à réalisation complète de l'investissement.

L'affectation initiale peut être suivie d'une ou plusieurs affectations complémentaires.

Toutes les dépenses d'investissement ne font pas obligatoirement l'objet d'une affectation préalable. L'affectation est utilisée de manière systématique lorsqu'une dépense d'investissement correspond à une fonctionnalité précise, nécessite plusieurs engagements successifs et représente un montant significatif.

Tableau 8 : Tranche fonctionnelle et affectation d'AE pour les dépenses d'investissements

Évènement réservant les AE	Enveloppe	Méthode
Projet d'investissement	Année du projet AE # CP	<p>Evaluation du montant total des engagements juridiques nécessaires à la réalisation du projet d'investissement.</p> <p>Identification de la ou des tranches fonctionnelles du projet</p> <p>AE = affectation du montant total de la première tranche fonctionnelle</p> <p>CP = montant des paiements à effectuer sur l'année pour les marchés qui pourront être engagés sur la tranche</p>
Consommation	Années suivantes AE # CP	<p>AE = affectation du montant total des autres tranches fonctionnelles lors de l'année de démarrage</p> <p>Sur la première tranche fonctionnelle : affectation d'AE = 0</p> <p>Les AE réservées sont consommées par les engagements juridiques des différents marchés</p> <p>CP = montant des paiements à effectuer sur l'année sur les marchés en cours ou à passer</p>

La mise en œuvre et l'utilisation des tranches fonctionnelles ne constituent pas une priorité dans la mise en œuvre d'une gestion en AE-CP. Cette modalité devrait être appliquée dans un second temps au travers de règles spécifiques à définir au niveau réglementaire ou dans un manuel de procédure de gestion propre à chaque Etat.

H. Retraits d'engagements (et retraits d'affectation)

L'exécution budgétaire des AE est impactée par les opérations de retraits d'engagement. En effet, des retraits d'engagement peuvent être réalisés pour :

- ajuster l'engagement juridique à la réalité de la dépense ;
- clôturer l'engagement en raison d'une impossibilité d'achever l'opération (pour cause d'incapacité du fournisseur à assurer la prestation par exemple) ;
- rectifier une erreur d'imputation budgétaire de l'engagement juridique.

Dans ce cadre, il convient de distinguer :

- les retraits effectués sur des engagements de l'année en cours, qui ont pour conséquence de rétablir des AE disponibles pour un autre engagement ;
- les retraits effectués sur des engagements des années antérieures qui ne doivent pas aboutir à une augmentation des AE disponibles pour engagement de l'année en vertu du principe de l'annualité budgétaire des AE votées par le Parlement.

Toutefois, à titre exceptionnel, le retrait d'engagements d'une année antérieure peut également rendre les autorisations d'engagement correspondantes disponibles. Il s'agit des cas suivants :

- Correction d'une erreur d'imputation budgétaire ou comptable ;
- Remboursement de la partie versante ou réemploi pour le même objet conforme à l'intention de la partie versante lorsque l'autorisation d'engagement concernée a été ouverte par la voie d'un fonds de concours.

Précision : De la même manière, un retrait d'affectation intervient en cas de clôture ou révision à la baisse d'un projet d'investissement. Ce retrait d'affectation augmente les AE disponibles. Toutefois, il convient de distinguer les situations selon l'année d'origine de l'affectation ; en effet, le retrait d'affectation d'AE affectées durant les gestions antérieures ne saurait augmenter les AE disponibles pour l'année courante sous peine de contrevenir au principe d'annualité de l'autorisation parlementaire. Ainsi, seuls les retraits d'affectation d'AE affectées durant l'année courante peuvent être recyclés (sauf exceptions citées ci-dessus).

Les systèmes d'information budgétaire et comptable ont vocation à être paramétrés de sorte que les possibilités de recyclage d'AE (suite à un retrait d'engagement ou un retrait d'affectation) soient strictement limitées aux cas explicitement autorisés. Des contrôles et procédures de blocages automatiques des AE ainsi libérées doivent être implémentés.

V. Règles de budgétisation en AE-CP et modalités de présentation des AE-CP dans les documents budgétaires

Le principe selon lequel les règles de budgétisation suivent les règles de consommation, est un élément essentiel de la comptabilité budgétaire. La compréhension des règles de consommation des AE et des CP est donc un enjeu majeur de l'élaboration d'un budget.

A. Principes généraux de budgétisation des AE-CP

Hors tranche fonctionnelle, la budgétisation des AE doit couvrir l'ensemble du financement d'une opération d'investissement correspondant à l'ensemble des engagements juridiques fermes qui seront pris dans l'année. Sur une tranche fonctionnelle lancée dans l'année, la budgétisation des AE correspond au montant global des AE à affecter afin de garantir la fonctionnalité de tout ou partie de l'opération d'investissement (il convient alors de prévoir les AE nécessaires à la couverture non seulement des engagements juridiques de l'année mais également ceux des années suivantes lorsqu'ils sont nécessaires pour assurer la fonctionnalité de l'investissement). Dans tous les cas, l'enveloppe de CP est évaluée à hauteur des besoins de trésorerie de l'exercice concerné compte tenu du rythme de réalisation des engagements juridiques.

Ces évaluations sont fonction de la stratégie budgétaire du décideur qui doit décider du type de passation de marchés publics qu'il compte utiliser pour la réalisation de ses besoins d'investissement : faut-il faire directement ou faire faire ? Est-il pertinent d'envisager un regroupement d'activités et/ou d'acteurs pour réduire des coûts dudit projet d'investissement ?

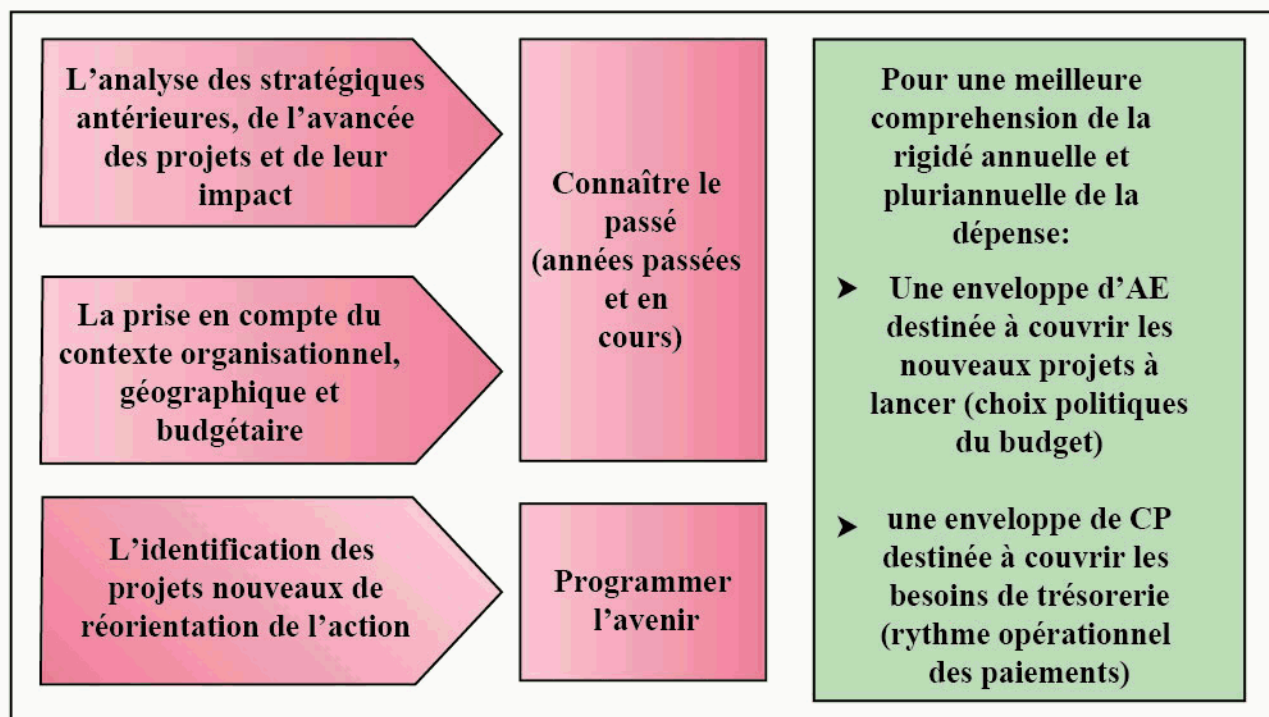
Les règles applicables à la budgétisation des dépenses d'investissement en AE et CP sont celles exposées dans les principes généraux vus précédemment (selon le principe suivant : « on budgete comme on exécute »).

L'annualité budgétaire nécessite de ne budgéter en AE que les engagements juridiques souscrits ou les affectations d'AE réalisées dans l'année et non pas l'intégralité du montant du projet d'investissement si ce dernier n'est pas constitué uniquement de marchés pluriannuels fermes couvrant toute la période d'exécution dudit projet.

Le principe général de budgétisation des AE s'applique pour les dépenses sur marchés. Ce montant ne préjuge pas du choix ultérieur de phasage de la réalisation de la prestation lors de la passation du marché. Un marché à tranche ferme et conditionnelle ne peut être signé que si le disponible sur l'enveloppe globale d'AE au moment de la signature est au moins égal au montant de la tranche ferme. Une tranche conditionnelle ne peut être affermie que si le disponible sur l'enveloppe globale d'AE au moment de la date d'affermissement est au moins égal au montant de la tranche à affermir.

Il faut noter qu'un suivi des engagements juridiques comprenant des clauses de révision de prix doit être assuré afin de préserver en permanence sur l'enveloppe budgétaire une capacité de financement en AE pour d'éventuelles variations de prix. Ce suivi est nécessaire à la fois pour les dépenses d'investissement hors et sur tranche fonctionnelle.

Schéma 2 : La gestion en AE-CP : un outil au service de la stratégie budgétaire



B. La budgétisation selon le type de marchés publics envisagés

a. Les marchés publics à prix ferme ou révisable, de durée ferme ou reconductible

En année n , les AE sont budgétées à hauteur des engagements fermes et les CP à hauteur de l'évaluation des paiements de l'année. La durée de l'engagement initial n inclut pas la ou les éventuelles reconductions dans la mesure où la non-reconduction n n'est pas considérée comme une résiliation du contrat et n'entraîne pas d'indemnité de dédit.

En année $n+1$ ou $n+2$, il n'y a pas d'AE budgétées sauf prévisions de révision de prix ou de reconduction. Les CP sont toujours budgétés à hauteur de l'évaluation des paiements de l'année considérée.

b. Les marchés publics à tranches ferme et conditionnelle(s)

Les AE sont budgétées initialement à hauteur des engagements fermes (y compris dédit éventuel) ou affermis. Les CP budgétés à hauteur des paiements de l'année. Une tranche conditionnelle ne peut être affermie les années suivantes que si le disponible sur l'enveloppe globale d'AE au moment de la date d'affermissement est au moins égal au montant de la tranche à affermir.

c. Les marchés publics à prix unitaire ou marchés cadres reconductibles ou non

Les AE sont budgétées sur la base d'une évaluation annuelle des ordres de service ou bons de commande qui seront émis. Les CP sont budgétés sur la base d'une évaluation annuelle des paiements liés aux factures.

Ainsi, la règle de budgétisation des AE est la suivante :

- la passation de marchés à bons de commande comprenant ou non un minimum et un maximum ne consomme pas d'AE (pas même à hauteur du montant minimum du marché le cas échéant) ;
- l'émission du bon de commande consomme les AE et vaut notification ;
- la budgétisation s'appuie sur une évaluation annuelle d'émission de bons de commande ;
- un dispositif de suivi de l'exécution du marché doit être mis en place permettant de signaler le dépassement du minimum ou a contrario, de mettre en place les dispositions nécessaires à la couverture d'éventuelles indemnités liées à la non atteinte du minimum prévu. Ce dispositif doit également permettre de surveiller le dépassement du maximum.

d. Les contrats de partenariat publics-privés

Les AE sont budgétées à hauteur de la totalité de l'engagement juridique afférent aux opérations menées en contrat de partenariat dès l'année où le contrat est conclu (quelle que soit la nature comptable des dépenses concernées).

e. Tranches fonctionnelles et affectation

La budgétisation des AE doit couvrir l'ensemble du financement d'une opération d'investissement correspondant à l'ensemble des tranches fonctionnelles qui seront lancées dans l'année. En effet, le principe d'annualité budgétaire nécessite de ne budgéter en AE que les tranches fonctionnelles de l'opération qui seront lancées, et donc affectées, dans l'année. La consommation des AE (postérieurement à leur affectation sur les tranches fonctionnelles concernées) suit les règles dans la partie IV du présent guide au fur et à mesure de la réalisation des engagements juridiques associés à l'opération prévue sur la tranche fonctionnelle.

Précision : Les crédits d'investissement connaissent donc une évolution importante puisque les AE ouvertes d'une année ont vocation à être annulées en loi de règlement si elles n'ont pas été affectées, et, au contraire, doivent en principe être reportées pour leur montant affecté et non engagé en fin d'exercice.

Schéma 3 : L'arbre de décision pour la budgétisation des AE et CP

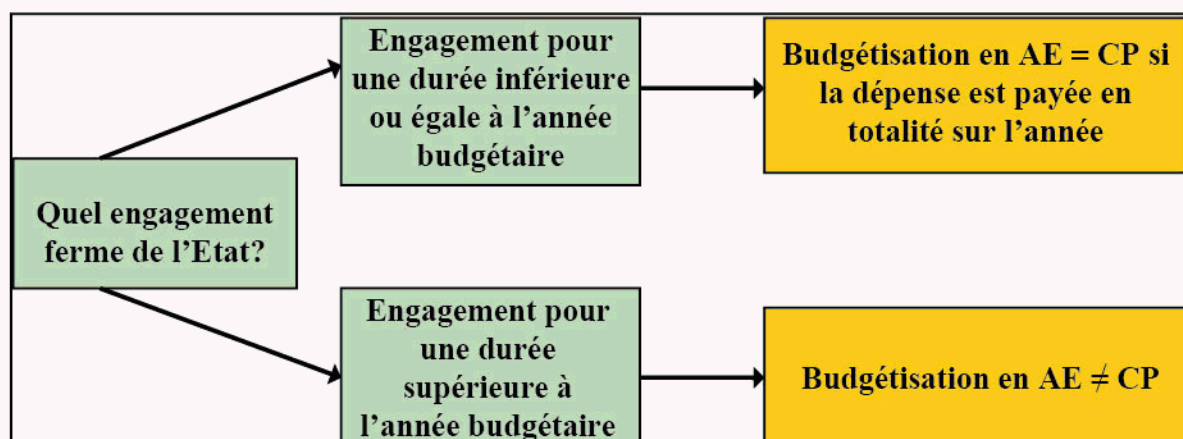
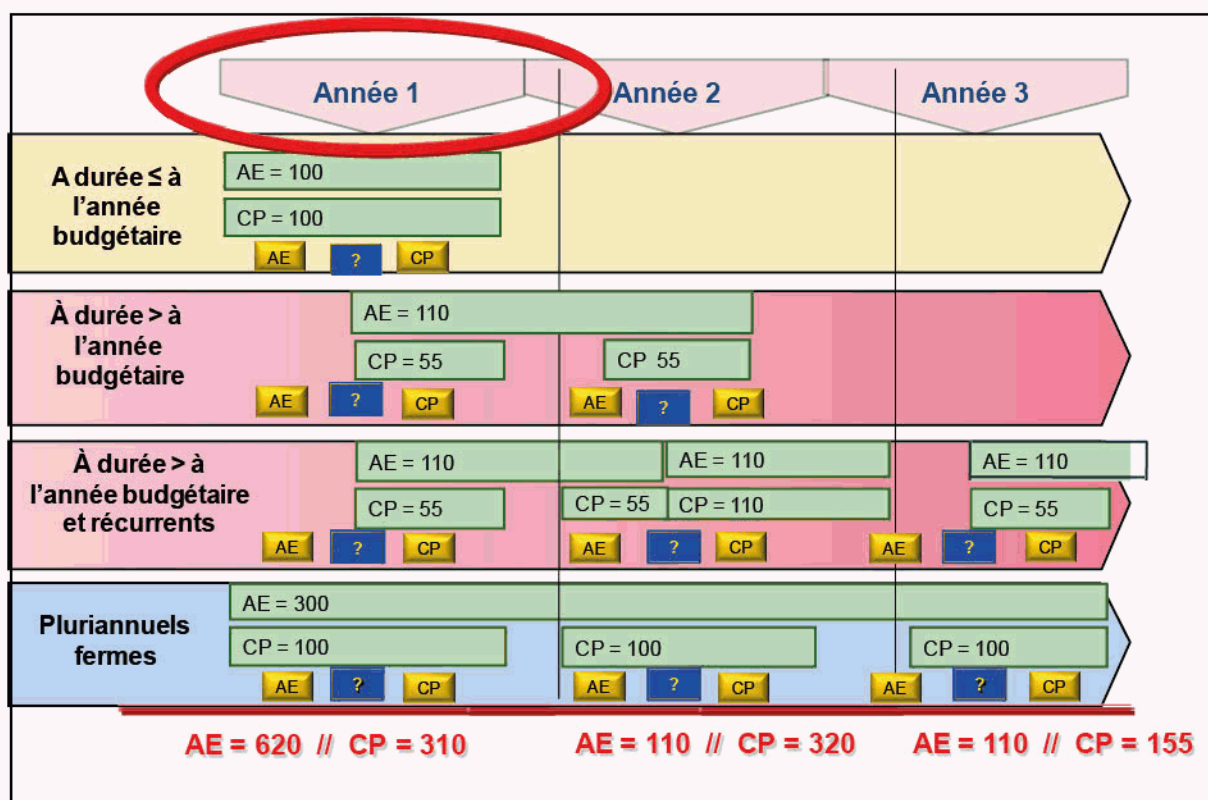


Schéma 4 : Quelques exemples de budgétisation en AE-CP selon la durée des engagements juridiques qu'il est prévu de souscrire



C. La présentation de la budgétisation en AE-CP dans les documents budgétaires

La directive UEMOA relative aux lois de finances dispose :

Article 45 alinéa 3 : Dans la seconde partie, la loi de finances de l'année : fixe, pour le budget général, par programme et par dotation, le montant des crédits de paiement et, le cas échéant, des autorisations d'engagement ; ... ; fixe, par budget annexe et par compte spécial du Trésor, le montant des crédits de paiement et, le cas échéant, des autorisations d'engagement ;....

Article 46 (partie) : *La loi de finances de l'année est accompagnée d'annexes explicatives : développant pour l'année en cours et l'année considérée, par programme ou par dotation, le montant des crédits présentés par nature de dépense. Ces annexes sont accompagnées du projet annuel de performance de chaque programme qui précise l'échéancier des crédits de paiement associés aux autorisations d'engagement ; ... : comportant un état développé des restes à payer de l'Etat établi à la date du dépôt du projet de loi de finances.*

Ainsi, l'introduction de la gestion budgétaire en AE-CP a également un impact en termes de présentation et de vote des crédits au sein de la loi de finances. En effet, l'autorisation parlementaire devra désormais porter, pour ce qui est des crédits d'investissement, sur un montant d'AE et un montant de CP. Les lois de finances ainsi que les annexes qui les accompagnent doivent donc présenter ces montants et fournir les informations permettant d'éclairer le choix du Parlement.

L'article 46 de la directive relative aux lois de finances de l'UEMOA dispose que les annexes explicatives qui accompagnent le projet de loi de finances, plus précisément les projets annuels de performance, doivent présenter :

- le montant des crédits (AE et CP) par nature de dépenses pour l'année en cours et l'année à venir ;
- le détails des coûts en AE et CP associés à chacune des actions et de chacun des projets prévus par les programmes budgétaires ;
- l'échéancier des crédits de paiement associés aux autorisations d'engagement (c'est-à-dire le rythme de réalisation des paiements année après année par rapport aux engagements juridiques souscrits) ;
- un état développé des restes à payer à la date de dépôt du projet de loi de finances (c'est-à-dire l'écart entre les AE consommées au titre des engagements juridiques souscrits et les CP consommés pour assurer le paiement lié à ces dits engagements).

Encadré 4 : Dispositions applicables à la Guinée et à la Mauritanie en matière de présentation des AE-CP dans les documents budgétaires

La loi et le projet de loi organique relative aux lois de finances dispose :

Article 51 [article 49] : *Sont joints au projet de loi de finances de l'année les annexes suivantes : ... pour les investissements, l'échéancier des crédits de paiement associés aux crédits [autorisations] d'engagement ;*

De plus, le texte de la Guinée ajoute :

Article 53 : *Sont joints au projet de loi de règlement et de compte-rendu budgétaire : ...un état développé des restes à payer et des restes à recouvrer de l'Etat accompagné d'un rapport indiquant les mesures envisagées pour apurer ces restes à payer et restes à recouvrer.*

Sont présentés ci-dessous plusieurs exemples de tableaux pouvant servir de support de présentation des documents budgétaires en AE-CP (à l'appui du projet de loi de finances et de loi de règlement). Les AE/CP doivent être identifiés dans la loi de finances pour l'année concernée par la loi de finances mais également au titre des engagements antérieurs : AE

engagées qui n'ont pas encore donné lieu à paiement. Les AE/CP doivent être présentés à différents niveaux : au niveau global avec les autres natures de dépenses et au niveau du détail des coûts avec l'échéancier des crédits de paiement ; au niveau des restes à payer.

Au niveau global, le Projet annuel de performance (PAP) doit donner une vision agrégée de l'ensemble des crédits qui sont demandés pour la mise en œuvre du programme au cours de l'année considérée par le projet de loi de finances (n+1 dans l'exemple ci-dessous – cf. Tableau 11). Cette présentation des crédits du programme doit identifier les AE et CP pour les natures de dépenses correspondantes.

Tableau 9 : Exemple de présentation dans le PAP des crédits d'un programme en AE-CP

Intitulé du programme	Personnel			Acquisition de biens et services			Transferts courants			Investissements exécutés par l'Etat						Transferts en capital					
										AE			CP			AE			CP		
	Exé. n-1	LFI n	PLF n+1	Exé. n-1	LFI n	PLF n+1	Exé. n-1	LFI n	PLF n+1	Exé. n-1	LFI n	PLF n+1	Exé. n-1	LFI n	PLF n+1	Exé. n-1	LFI n	PLF n+1	Exé. n-1	LFI n	PLF n+1
Action 1																					
Action 2																					
Action 3																					
...																					
Projet 1																					
Projet 2																					
Projet 3																					
...																					
Total																					

Au niveau plus détaillé, le PAP doit décomposer la dépense (ex. coûts unitaires) de façon à expliquer précisément comment les montants inscrits dans le projet de loi de finances ont été déterminés. Concernant, les dépenses d'investissement et dans le cadre d'une gestion AE/CP, les montants résultent pour partie de nouveaux projets dont il s'agira de justifier le montant, mais également de la poursuite des projets commencés les années précédentes. Le PAP doit ainsi fournir au Parlementaire le détail de la composition des coûts provenant des années antérieures. Chaque projet doit être accompagné d'un échéancier qui précisera pour chaque année les montants de CP à ouvrir en loi de finances pour couvrir les AE ouvertes les années précédentes ainsi que celles concernant le projet de loi de finances.

Il doit également préciser quel sera l'impact sur les exercices futurs le cas échéant. Ainsi, le lien entre engagement juridique et paiement doit faire l'objet d'un suivi tout au long de la chaîne de la dépense. Les CP sont rattachés aux engagements juridiques dont ils assurent le règlement. Le lien engagement juridique-paiement suppose la mise en place et le suivi pour chaque engagement juridique d'un échéancier des CP correspondant à la couverture de l'engagement contracté (c'est-à-dire des restes à payer sur cet engagement, qu'il soit issu de l'année en cours ou des années antérieures).

Ce suivi du lien engagement juridique-paiement permet en outre une évaluation des paiements des années futures. De son côté et en cohérence avec la comptabilité des engagements, le responsable de programme doit renseigner dans son rapport annuel de performance l'état des AE et des CP ouverts et consommés et établir un échéancier des CP restant à consommer sur les engagements juridiques actifs. Pour ce faire, il convient que le responsable de programme

responsable de programme l'état de consommation des CP sur les opérations ordonnancées par ce dernier.

Tableaux 10 : Exemple de présentation des échéanciers de crédits de paiement

	AE (pour rappel)	N	N+1	N+2	N+3 et au-delà
Sur AE antérieures à l'année n					
Sur AE de l'année n					
Total					

Schéma 5 : Exemples de présentation des restes à payer

Exemple de présentation des restes à payer					
Engagements ≤ 2012 non couverts par des paiements au 31/12/2012		CP consommés en 2013 sur engagements antérieurs à 2013		Engagements ≤ 2012 non couverts par des paiements au 31/12/2013	Estimation des CP 2014 sur engagements non couverts au 31/12/2013
(A)	-	(A1)	=	(A2) = (A) - (A1)	(D)
200 000 000		150 000 000		50 000 000	130 000 000
AE engagées en 2013		CP consommés en 2013 sur engagements 2013		Engagements 2013 non couverts par des paiements au 31/12/2013	Estimation du montant maximal des CP nécessaires après 2014 pour couvrir les engagements non couverts au 31/12/2013
(B)	-	(B1)	=	(B2) = (B) - (B1)	(E) = (B3) - (D)
450 000 000		325 000 000		125 000 000	45 000 000
				Engagements non couverts au 31/12/2013	
				(B3) = (A2) + (B2)	
				175 000 000	

VI. Règles de reports, mouvements et fongibilité des crédits en AE-CP

Cette partie est consacrée à l'examen des conditions d'exécution de la gestion des crédits budgétaires en AE-CP. Elle ne traite pas des dépenses réalisées et règles de consommation (déjà développées précédemment) mais des ajustements de crédits pouvant être opérés en cours de gestion et/ou d'une gestion à l'autre.

A. Fongibilité des crédits en AE-CP

La directive UEMOA relative aux lois de finances dispose que :

Article 15 : *Les crédits répartis en programme ou en dotation et décomposés par nature conformément aux dispositions des articles 12 et 14 de la présente Directive constituent des plafonds de dépense qui s'imposent dans l'exécution de la loi de finances aux ordonnateurs de crédits ainsi qu'aux comptables. Toutefois, à l'intérieur d'un même programme, les ordonnateurs peuvent, en cours d'exécution, modifier la nature des crédits pour les utiliser, s'ils sont libres d'emploi dans les cas ci-après :*

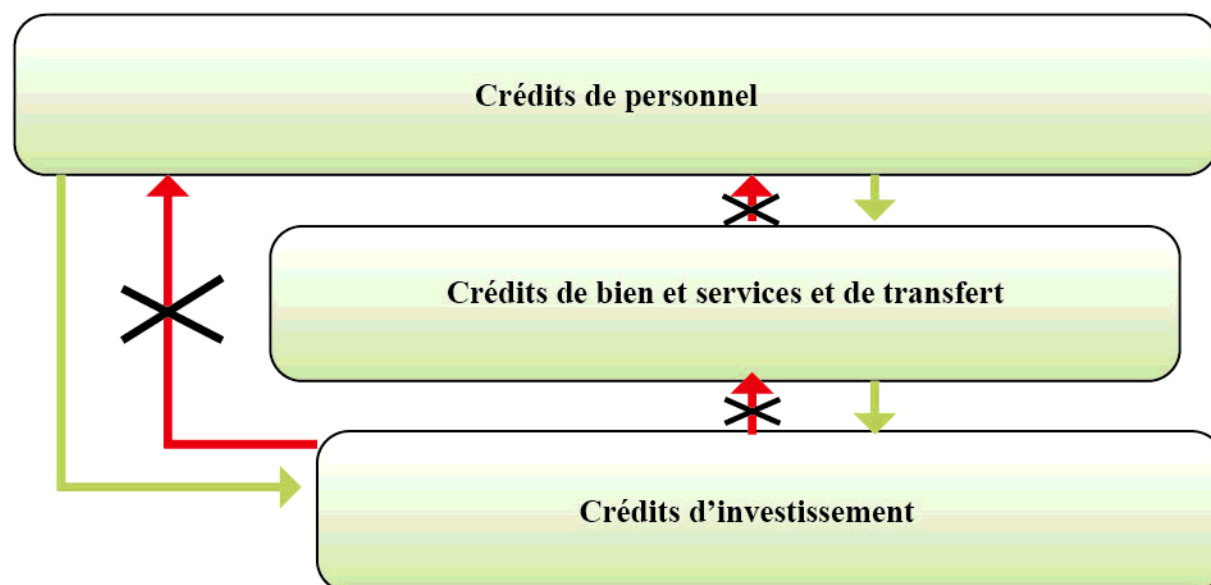
- *des crédits de personnel, pour majorer les crédits de biens et services, de transfert ou d'investissement ;*
 - *des crédits de biens et services et de transfert, pour majorer les crédits d'investissement.*
- Ces modifications sont décidées par arrêté du ministre concerné. Il en informe le ministre chargé des finances.*

La fongibilité partielle des crédits au sein d'un programme est le corollaire des nouvelles responsabilités des gestionnaires dans le cadre de la gestion axée sur les résultats. En effet, afin de favoriser la réalisation des objectifs qui leur sont assignés sur leurs programmes, il est nécessaire de permettre une gestion plus souple des crédits que par le passé : l'exercice de la fongibilité contribue donc à mettre en valeur les choix stratégiques des gestionnaires. Ces choix seront analysés en fin de gestion au moment du dépôt de la loi de règlement et du rapport annuel de performance.

Néanmoins, cette liberté laissée à l'ordonnateur pour redéployer les crédits à l'intérieur de cette enveloppe globale est limitée par les quatre règles suivantes :

- les crédits de personnels peuvent abonder les crédits de biens et services, de transfert et d'investissement ;
- les crédits de biens et services ainsi que les crédits de transfert peuvent abonder les crédits d'investissement ;
- les crédits de biens et services, ainsi que les crédits de transfert ne peuvent pas abonder les crédits de personnel ;
- les crédits d'investissement ne peuvent pas abonder les autres catégories de dépenses au sein du programme.

Schéma 6 : Illustration du mécanisme de la fongibilité asymétrique



Source : guide didactique de la directive 06/2009/CM/UEMOA

Dans la pratique, au-delà des contraintes relatives aux catégories de dépenses, la mise en œuvre de la fongibilité doit tenir compte de deux éléments qui sont de nature à restreindre l'utilisation de cette innovation : l'introduction des autorisations d'engagement et le fait que seuls certains crédits (dépenses en capital) bénéficient d'autorisations d'engagement.

Cette approche limite en effet l'exercice de la fongibilité asymétrique : l'exercice de la fongibilité d'une dépense de personnel au profit d'une dépense d'investissement ne pourra, de fait, porter que sur les crédits de paiement (en effet, les dépenses de personnel ne sont pas assorties d'autorisations d'engagement).

Ainsi, en l'état actuel de la rédaction retenue par les directives, l'exercice de la fongibilité ne permet pas de donner une capacité d'engagements nouveaux sur les dépenses d'investissement mais bien d'apporter une souplesse de gestion lorsque les CP disponibles sur le titre des dépenses d'investissement sont insuffisants au regard des besoins de paiement au cours de l'exercice.

Pour que les crédits de paiement ainsi transférés en investissement soient utilisables (règle de l'engagement juridique préalable) ceci implique :

- qu'il existe en investissement des autorisations d'engagement disponibles sur le projet d'investissement mais pour lesquelles il est identifié un déficit de crédits de paiement (ex. le montant de la tranche annuelle à verser à l'entreprise est majorée en cours d'année et le ministère utilise alors la fongibilité asymétrique pour faire face à ce décalage ponctuel qui ne change pas l'équilibre général du projet d'investissement) ;
- qu'il existe un besoin de crédits de paiement pour une opération d'investissement déjà engagée (ex. le projet d'investissement a été engagé l'année précédente mais la loi de finances n'a pas accordé de crédits de paiement pour la tranche annuelle ou pour un montant insuffisant).

Dans les Etats membres de l'UEMOA, de nombreux projets d'investissement sont financés sur ressources externes. Ce type de financement ne passe pas par le circuit national de la dépense publique et répond à des logiques différentes de celle de l'administration du pays. Au sein des dépenses d'investissement d'un programme, l'ordonnateur ne pourra donc pas redéployer ce type de crédits sans l'accord préalable du partenaire technique concerné.

Il faut noter qu'au sein d'un même de titre de dépense d'un même programme, la fongibilité des enveloppes de crédits est totale et libre. Un responsable de programme peut donc optimiser ses crédits disponibles par rapport à ses besoins d'engagement et de paiement titre par titre au sein de son programme.

B. Mouvements de crédits

Les mouvements de crédits principaux prévus par la Directive UEMOA relative aux lois de finances sont au nombre de quatre : transferts, virements, ouverture de crédits à titre d'avance, annulations de crédits.

Les transferts et virements de crédits modifient l'imputation d'origine de la dépense et permettent de faire exécuter une dépense soit :

- sur un autre programme que celui initialement prévue par la loi de finances mais au sein du même ministère (virement) ;
- sur un programme d'un autre ministère (transfert).

Les transferts et les virements peuvent en outre modifier la nature de la dépense du programme et concernent donc aussi bien les CP que les AE.

Si le mouvement a lieu entre les dépenses courantes d'un programme et les dépenses en capital d'un autre programme, le mouvement ne pourra être réalisé qu'en CP. Si le mouvement a lieu entre dépenses de capital de deux programmes (au sein ou non du même ministère), le mouvement pourra être réalisé en AE et en CP.

Exemple :

Cas 1 : le montant d'AE inscrit au budget n'est pas suffisant pour couvrir l'engagement juridique de l'opération d'investissement considérée.

Dans ce cas il est possible, pour combler le déficit d'AE :

- de procéder à un virement ou transfert à partir d'autres lignes de dépenses d'investissement dans les conditions prévues par la directive relative aux lois de finances et sous le contrôle du contrôleur financier ;
- d'ouvrir de nouvelles AE en loi de finances rectificative.

Cas 2 : les CP inscrits au budget ne sont pas suffisants pour couvrir la tranche annuelle

Le déficit de CP peut être comblé par :

- l'ouverture de CP supplémentaires en loi de finances rectificative ;
- le transfert ou le virement de CP à partir d'autres lignes dans les conditions prévues par la directive et sous le contrôle du contrôleur financier ;
- l'exercice de la fongibilité asymétrique dans les conditions prévues par la directive relative aux lois de finances et sous le contrôle du contrôleur financier.

C. Reports de crédits d'une gestion à l'autre

L'article 24 de la directive UEMOA relative aux lois de finances précise que les AE disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportées sur le même programme par décret pris en conseil des ministres, majorant à due concurrence les crédits de l'année suivante. Le report des AE non engagées est une possibilité et ne constitue pas un droit : du fait de l'annualité budgétaire, toutes les AE disponibles (non engagées) à la fin d'un exercice budgétaire ne donnent pas lieu à report systématique sur l'exercice suivant et, dans ce cas, sont annulées en loi de règlement.

Précision : par exception, les AE ouvertes et non engagées correspondant à une tranche fonctionnelle d'une opération d'investissement ont vocation à être systématiquement reportées afin de permettre l'achèvement de la réalisation de ladite tranche fonctionnelle et d'aboutir à un investissement pouvant être utilisable et « mis en service ».

Il n'est pas possible de faire de reports croisés : les AE disponibles sur le programme « p » de l'année n ne peuvent être reportées que sur le programme « p » de l'année n+1.

S'agissant des crédits de paiement, ceux-ci ne sont pas reportables (règle de droit commun). Toutefois, l'article 24 de la Directive prévoit que, par exception, les crédits de paiement relatifs aux dépenses d'investissement disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportés sur le même programme dans la mesure où les reports de crédits retenus ne dégradent pas l'équilibre budgétaire tel que défini à l'article 45 de la présente Directive.

Ainsi, seuls les crédits relatifs aux dépenses d'investissement sont reportables : les crédits de paiement non-consommés (disponibles) sur les dépenses ordinaires (personnel, biens et

Exemple : un report de 100 MCFA de CP de n sur $n+1$ ne pourra être possible que si le ministre chargé des finances identifie, postérieurement à la clôture des compte de l'exercice n , les moyens de couvrir ce montant c'est-à-dire des recettes additionnelles, des économies budgétaires ou un mélange des deux pour un montant de 100 MCFA. Ces moyens doivent être détaillés dans un rapport.

En mode « gestion AE-CP », les modalités de reports des crédits budgétaires n'ayant pas été consommés sont un élément essentiel de la fluidité et de la flexibilité de la gestion. En effet, l'autorisation parlementaire donnée en engagements et en paiements doit permettre de mener à bien la chaîne de la dépense lorsque cette dernière a été initiée ; ainsi, il n'est pas nécessaire de solliciter à nouveau une AE pour une dépense déjà engagée pas plus qu'une nouvelle AE pour une dépense engagée et liquidée (éventuellement ordonnancée mais non payée). Dans ces derniers cas, la chaîne de la dépense se poursuit normalement au début de l'exercice suivant avec la consommation des CP disponibles au moment du paiement (ces CP peuvent provenir d'un report de la gestion précédente ou avoir été ouverts par la loi de finances initiales).

VII. Comptabilité budgétaire en AE-CP et contrôle financier

A. De l'instauration d'une double comptabilité budgétaire des engagements et des paiements

L'exécution du budget de l'Etat en AE-CP impose de mettre en œuvre une comptabilité d'engagement (en sus de la comptabilité des paiements). Il est en effet nécessaire et de restituer les AE ouvertes et consommées sur l'ensemble des axes de la nomenclature budgétaire de l'Etat (classifications administratives, fonctionnelles, économiques, programmatiques). Cette comptabilité doit porter à la fois sur les dépenses financées par des ressources intérieures et extérieures.

Ainsi, la directive n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA, prévoit, dans son article 15, que : *Les actes des ordonnateurs, engagement, liquidation et ordonnancement sont retracés dans la comptabilité budgétaire permettant de suivre le déroulement des opérations budgétaires et d'effectuer le rapprochement avec les écritures des comptables publics.*

Elle dispose également, dans ses articles 72 et 73, que :

- *La comptabilité budgétaire a pour objet de retracer, pour l'exercice concerné, les opérations d'exécution du budget de l'Etat et des autres organismes publics en recettes et en dépenses et conformément à la nomenclature de présentation et de vote du budget ou de l'état des prévisions.*
- *Cette comptabilité est renseignée par les comptables publics en ce qui concerne les encaissements et paiements relatifs aux opérations de recettes et de dépenses. Elle permet de suivre les liquidations, émissions, prises en charge, recouvrements et restes à recouvrer en matière de recettes, d'une part, les engagements, liquidations, ordonnancements, paiements et restes à payer en matière de dépenses, d'autre part.*
- *La comptabilité budgétaire dégage un résultat correspondant à la différence entre les recettes encaissées et les dépenses ordonnancées sur le budget général et les comptes spéciaux au titre de l'année considérée.*
- *La comptabilité budgétaire tenue par les ordonnateurs couvre la phase administrative des opérations de recettes et de dépenses. Elle est tenue en partie simple.*

Les ordonnateurs sont donc tenus d'établir une comptabilité des engagements (donc des AE) tandis que les comptables publics tiennent une comptabilité des paiements (donc des CP). Toutefois, à des fins de qualité comptable et de contrôle interne budgétaire, les ordonnateurs devraient également tenir leur comptabilité des paiements en partie simple afin de pouvoir effectuer le rapprochement avec la comptabilité des comptables publics lors des travaux de fin gestion.

La comptabilité budgétaire enregistre notamment les dépenses engagées et les annulations d'engagement, les dépenses liquidées, les dépenses ordonnancées et les dépenses payées. Elle fait ressortir les crédits disponibles après chaque opération d'engagement (limite des engagements à venir), les crédits disponibles après chaque opération d'ordonnancement (limite des ordonnancements à venir) et les restes à payer.

La comptabilité budgétaire est celle qui est la plus proche de la forme des lignes de crédits de la loi annuelle des finances car elle doit en retranscrire les opérations. En effet sa nomenclature doit être conforme à celle de la présentation du budget de l'Etat ou de l'organisme public.

Elle retrace le détail des opérations de dépenses que l'ordonnateur réalise. Les comptables publics informent les ordonnateurs pour que leur comptabilité prenne en compte les opérations de paiement.

Lorsque le budget de l'Etat est présenté sous la forme d'un budget de programme, la comptabilité budgétaire sera adaptée pour permettre la restitution des opérations budgétaires par programme en conformité avec la présentation des lois de finances. Il sera dès lors nécessaire d'adapter cette comptabilité à ce nouveau contexte afin que la restitution de l'exécution des programmes soit correctement transcrite et permette leur suivi par les autorités nationales : loi de règlement et rapports annuels de performance.

Ainsi, la comptabilité budgétaire retrace l'ouverture et la consommation des AE et des CP. Afin que le budget s'exécute dans le respect de l'autorisation accordée par le Parlement sur la loi de finances, il est nécessaire qu'en amont, le budget soit élaboré en cohérence avec les règles de consommation des crédits.

La bonne application des règles de consommation des AE et des CP est un enjeu majeur de l'exécution d'un budget et du respect des critères de qualité de la tenue de la comptabilité budgétaire que sont l'exactitude, la régularité, la bonne imputation, l'exhaustivité, le rattachement au bon exercice et la sincérité.

B. L'intérêt d'une comptabilité des crédits de paiement

La consommation des CP est enregistrée en comptabilité budgétaire au moment où l'Etat règle une dépense. Les CP permettent de retracer les paiements associés aux engagements qui ont fait l'objet d'un service fait (livraison, achèvement d'une prestation ou de travaux, date d'échéance d'une subvention) et dont il résulte en conséquence une charge. Dans le cas d'un engagement s'exécutant sur plusieurs exercices, la consommation des CP est échelonnée de même sur plusieurs exercices budgétaires.

La consommation des CP ouverts peut être rapprochée de l'encaissement des recettes autorisées par les lois de finances, prises en compte, pour ce qui les concerne, lors de leur encaissement : ce rapprochement permet le suivi du solde d'exécution budgétaire et est nécessaire pour piloter la trésorerie de l'Etat.

Indispensable pour retracer en continu l'exécution budgétaire, cette comptabilité ne saurait constituer un outil suffisant pour piloter et maîtriser les dépenses publiques. Ainsi, le cadre rénové des finances publiques comporte-t-il au sein de la comptabilité budgétaire une comptabilité à part entière des engagements. Cette comptabilité des engagements doit permettre aux parlementaires d'encadrer de façon plus efficace l'ensemble des engagements contractés par les gestionnaires au nom de l'Etat.

C. L'intérêt d'une comptabilité de la consommation des autorisations d'engagement (et de leur affectation)

L'autorisation d'engagement permet de contrôler la dépense au moment de son initiation et d'en maîtriser les impacts potentiellement pluriannuels. Les AE sont donc un élément de l'analyse de la soutenabilité budgétaire. Elles font l'objet d'une comptabilité d'engagement, qui permet d'assurer l'évaluation précise de la dette contractée et donc la maîtrise des dépenses en amont de leur réalisation.

Précision : l'autorisation d'engagement peut également faire l'objet d'une affectation. L'affectation est un acte de programmation de l'exécution des crédits qui ne consomme pas les autorisations d'engagement mais réserve leur disponibilité à la réalisation de l'opération d'investissement. Il est donc nécessaire de tenir une comptabilité des affectations d'autorisations d'engagement qui permet de rendre compte de l'incidence potentielle des affectations sur la comptabilité budgétaire des exercices suivants.

Les paiements qui interviennent éventuellement au cours d'exercices ultérieurs sont la conséquence de l'engagement qui reste une consommation d'AE de l'exercice au cours duquel il est intervenu. Un échéancier de paiements de portée pluriannuelle permet de prévoir les paiements des années futures et le montant des restes à payer.

Bien que pouvant avoir une portée pluriannuelle dans leurs conséquences en termes de service fait ou de paiement, la consommation des autorisations d'engagement obéit à la règle de l'annualité. Les autorisations données par le Parlement sont des autorisations d'engager au cours de l'année, celles qui ne sont pas utilisées à la fin de l'année ne sont pas reportées sauf si un décret le prévoit. L'engagement réalisé au cours de l'année consomme l'autorisation et diminue les crédits disponibles pour engager.

L'existence d'autorisations d'engagement limitatives implique de suivre les autorisations d'engagement ouvertes et les engagements pris au cours de l'exercice. Pour le permettre, l'ordonnateur effectue un suivi comptable des engagements (et des affectations). De la qualité de l'enregistrement de l'engagement dépend la qualité de la comptabilité budgétaire. Elle doit être intégrée dans le système d'information financière de l'État. Sa qualité et sa fiabilité doit faire l'objet d'une appréciation par les contrôleurs financiers. Le contrôleur financier s'assure de la qualité et de la pertinence des procédures suivies par les gestionnaires.

Pour résumer :

- La comptabilité budgétaire doit permettre le suivi pluriannuel de l'autorisation d'engager en matière d'engagements (en permettant la restitution des restes à réaliser et des restes à payer sur engagements) et d'affectation d'AE sur une tranche fonctionnelle (et des restes à engager).
- Elle doit également permettre de suivre les retraits des engagements (et des affectations) ainsi que la clôture des engagements (et des tranches fonctionnelles).
- La comptabilité des AE permet de déterminer, à l'issue d'un exercice budgétaire, par rapprochement avec les paiements, les restes à payer, à savoir les autorisations d'engagement consommées et non soldées par un paiement. Les restes à payer permettent ainsi l'évaluation précise des paiements qui devront intervenir sur un exercice ultérieur et qui s'imputeront sur l'exécution des budgets futurs.

- La soutenabilité budgétaire à court ou moyen terme repose sur une programmation des engagements juridiques telle qu'elle conduise à des échéanciers de paiements prévisionnels compatibles avec l'encadrement des paiements par le budget, non seulement au titre de l'exercice en cours mais également au titre des exercices suivants.
- Enfin, en donnant une parfaite visibilité aux gestionnaires, comme aux parlementaires, sur les paiements effectués à la clôture d'un exercice budgétaire, tout en retraçant les restes à payer, la comptabilité budgétaire en AE et CP permet de concilier la gestion pluriannuelle des dépenses et la portée annuelle du budget.

D. Comptabilité budgétaire et comptabilité générale

La comptabilité budgétaire et la comptabilité générale poursuivent des objectifs distincts mais complémentaires :

- la comptabilité budgétaire a pour objectif de retracer les suites données à l'autorisation budgétaire et permettre aux gestionnaires de gérer au mieux les crédits mis à disposition ;
- la comptabilité générale est un outil d'information visant à fournir une image fidèle de la situation patrimoniale et de son évolution d'une année sur l'autre.

Les AE n'ont pas de signification a priori en comptabilité générale. Les AE sont consommées dès la notification des actes juridiques alors que la comptabilité générale en droits constatés s'attache à comptabiliser la charge avérée une fois le service fait constaté.

Les directions financières des ministères ont vocation à être responsables de l'établissement de la comptabilité des engagements, en liaison avec le contrôleur financier du ministère. En effet, les directions financières sont les plus à même d'assister, en tant que de besoin, les ordonnateurs (et les responsables de programme) de leurs périmètres ministériels pour la tenue de la comptabilité des engagements et d'en assurer la synthèse.

E. Le rôle du contrôleur financier en matière de comptabilité budgétaire

L'article 88 de la Directive portant règlement général sur la comptabilité publique dispose que : *Les contrôles a priori exercés par les contrôleurs financiers portent sur les opérations budgétaires, et que, tous les actes des ordonnateurs portant engagement de dépenses, notamment les marchés publics ou contrats, arrêtés, mesures ou décisions émanant d'un ordonnateur, sont soumis au visa préalable du contrôleur financier.*

Le contrôle financier de la dépense publique doit tout d'abord s'exercer *a priori*, c'est-à-dire avant tout acte d'engagement de la dépense (et également avant tout ordonnancement).

Dans l'article 89, il est de plus précisé que : *le Contrôleur financier ou son délégué tient la comptabilité des dépenses engagées afin de suivre la consommation des crédits et de déterminer la disponibilité ou non de crédits suffisants pour de nouveaux engagements de dépenses.*

Cet article commande au contrôleur financier de tenir la comptabilité des dépenses engagées (ou dit autrement des engagements juridiques) qu'il vise. Il fixe aussi les objectifs de cette comptabilité : le suivi de la consommation des crédits et la détermination de leur disponibilité. Ainsi, au moment de la mise en place du budget, le contrôleur financier enregistre sur une fiche de sa comptabilité le montant d'une ligne de crédits budgétaire dont il est chargé du suivi. A chaque fois qu'il accorde son visa sur une dépense imputée sur cette ligne, il inscrit le montant de cette dépense et dégage le solde disponible sur la ligne de crédit en la soustrayant du solde précédent, et ainsi de suite jusqu'à épuisement du crédit. Le contrôleur ne peut accorder de visa sur des dépenses supérieures au montant disponible. Sa fiche comptable de suivi de la ligne de crédits ne peut en aucun cas présenter un solde négatif.

Encadré 5 : Les dispositions légales concernant la comptabilité budgétaire en Mauritanie et en Guinée

Pour la Mauritanie :

Article 67 : *Nommé par le Ministre chargé des finances, un contrôleur financier est, dans chaque ministère, chargé de veiller à la conformité budgétaire et à la régularité des projets d'engagement.*

Article 71 : *L'Etat tient une comptabilité budgétaire, destinée à vérifier le respect de l'autorisation parlementaire, et une comptabilité générale, destinée à suivre l'évolution de son patrimoine et apprécier sa situation financière. Les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de l'exécution de son budget et de l'évolution de son patrimoine.*

Pour la Guinée :

Article 64 alinéa 1 : *Le Ministre chargé des finances nomme auprès de chaque Ministre un contrôleur financier chargé de veiller à la conformité budgétaire, tant en matière de crédits que d'emplois, et à la régularité des projets d'engagement.*

Article 69 alinéa 1 : *L'Etat tient une comptabilité budgétaire destinée à vérifier le respect de l'autorisation parlementaire et une comptabilité générale destinée à suivre l'évolution de son patrimoine et apprécier sa situation financière. La comptabilité générale suit les principes des droits constatés.*

VIII. Risques, pré-requis et préalables à la mise en place d'une gestion budgétaire en AE-CP

La gestion en AE-CP constitue une réforme en profondeur de la budgétisation et des procédures d'exécution et non une « surcouches » procédurale ; cette réforme suppose une adaptation réelle des procédures de gestion budgétaire et une évolution du rôle des différents acteurs.

La mise en œuvre d'une gestion en AE-CP nécessite donc de conduire une démarche projet sur un temps suffisamment long pour avec une trajectoire progressive de mise en œuvre.

A. Risques liés à la mise en œuvre d'une gestion en AE-CP

Insuffisamment maîtrisée, la mise en œuvre de la gestion en AE-CP présente un risque pour la soutenabilité du budget de l'Etat au travers du découplage des crédits entre AE-CP (en ouvrant trop d'AE par rapport à la capacité à décaisser des CP).

Les volumes d'AE pouvant être ouverts pour la réalisation d'un projet d'investissement doivent s'apprécier au regard des capacités réelles pour l'Etat de pouvoir honorer par le paiement, le moment venu, les engagements pris car la contrainte de trésorerie ne disparaît pas. En effet, la capacité nouvelle pour un gestionnaire public d'engager l'Etat (possiblement sur plusieurs années) sans disposer immédiatement des capacités de trésorerie correspondantes ne saurait être utilisée à l'aveugle. **Toute démarche budgétaire en AE-CP doit s'accompagner d'un contrôle, d'un suivi et de capacités de reporting accrus tant en budgétisation qu'en exécution.**

L'introduction des AE-CP pour les dépenses d'investissement implique de développer une vision pluriannuelle des rythmes prévisionnels de réalisation des engagements juridiques (cadencement des actes de passation de ces engagements) mais également des paiements à réaliser année après année. Les AE-CP s'inscrivent donc totalement dans une démarche de gestion des finances publiques soumise à une contrainte budgétaire annuelle. La prise en compte de cette contrainte financière doit ainsi rétroagir sur le volume des AE à ouvrir selon le principe « un engagement ne saurait être souscrit en l'absence d'une capacité future (la même année ou les années suivantes) équivalente de paiement ».

En outre, l'introduction de la gestion en AE-CP constitue un chantier stratégique impliquant des changements majeurs dans les procédures de gestion, au même titre que les autres réformes concomitantes telles la budgétisation par programme ou la déconcentration de l'ordonnancement.

Les AE-CP s'inscrivant dans un contexte de réforme budgétaire plus large, il convient d'inscrire les actions liées à la mise en œuvre de la gestion en AE-CP au sein d'un plan d'actions global de mise en œuvre de l'ensemble des aspects de la réforme budgétaire (dont les AE-CP prennent une place à part entière). Ce plan d'actions transversal doit notamment traiter des sujets suivants :

- constitution d'une équipe projet interministérielle dédiée (à temps plein) à la conduite et au pilotage de la réforme ;
- élaboration d'un cahier des charges sur les développements et évolutions à apporter aux systèmes d'information budgétaires et comptables pour prendre en compte les

nouvelles modalités de gestion (dont les spécificités liées aux AE-CP devront être précisément identifiées) ;

- réflexions sur l'évolution institutionnelle des structures chargées de la gestion budgétaire.

B. Les pré-requis et préalables à la mise en œuvre d'une gestion en AE-CP

Présentant des risques, le passage à la gestion en AE-CP nécessite d'avoir mis en place un certain nombre de pré-requis et préalables.

Les pré-requis et préalables prioritaires à la mise en œuvre d'une gestion en AE-CP sont les suivants :

- mise en œuvre d'une comptabilité des engagements juridiques ;
- réingénierie des procédures de gestion des crédits et d'exécution de la dépense ;
- amélioration de la programmation et de la budgétisation des dépenses d'investissements ;
- élaboration d'un plan de formation des acteurs concernés par les AE-CP ;
- adaptation des systèmes d'information aux nouvelles modalités de gestion.

a. Mise en œuvre d'une comptabilité des engagements juridiques

La première condition préalable résulte dans la mise en œuvre d'une « vraie » comptabilité des engagements juridiques. Plus précisément, il est nécessaire de vérifier que **la chaîne de la dépense, en procédure normale, débute systématiquement par la contraction d'un engagement juridique** (signature d'un marché ou d'un bon de commande, décision d'attribution de subvention, ouverture de droits à des bénéficiaires, signature d'un contrat ou d'une convention), pris par un ordonnateur habilité à créer une telle obligation (au sens juridique) de l'Etat vis-à-vis d'un tiers, **en amont** de tout autre acte de commande publique (constatation du service fait ou liquidation, ordonnancement, mandatement, paiement). En effet, les AE sont consommées par l'engagement juridique et sont donc à l'origine de toute dépense, ce qui suppose qu'aucune dépense ne puisse être initiée sans qu'un engagement juridique n'ait été réalisé.

Les pratiques actuelles sont généralement insuffisantes en matière de tenue d'une comptabilité des engagements juridiques. Les engagements (parfois qualifiés d'engagements comptables) sont généralement assimilés à une réservation de crédits déconnectée de l'acte d'engagement juridique et, dans certains cas, postérieure audit engagement juridique voire au service fait. Il est donc nécessaire de revoir ces pratiques très précisément **avant** d'introduire la gestion contraignante en AE-CP.

b. Réingénierie des procédures de gestion des crédits et d'exécution de la dépense

La deuxième condition préalable consiste à entreprendre la réingénierie des procédures de gestion des crédits et d'exécution de la dépense de sorte que chaque étape de la chaîne de la dépense soit décrite et explicitée et que chaque acteur (service prescripteur ou gestionnaire de

redondante permettant une chaîne de la commande publique efficace à la fois pour la satisfaction des besoins de l'Etat et pour les fournisseurs ou prestataires de ce dernier.

Sur la base de cette réingénierie des procédures et des organigrammes fonctionnels des acteurs, il convient d'élaborer le programme fonctionnel de l'adaptation des systèmes d'information budgétaire et comptable et des actions de formation approfondie desdits acteurs. Enfin, la mise en œuvre des AE-CP trouvera utilement à être préparée par la réalisation d'expérimentations de budgétisation et de gestion précédant la bascule réglementairement contraignante, ces expérimentations permettant généralement un retour d'expérience utile pour l'ensemble des acteurs.

Il conviendra également de documenter le schéma de bascule entre les pratiques actuelles et les pratiques cibles : former, expliquer et expérimenter. L'objectif sera de fluidifier la gestion et de ne pas alourdir les procédures.

c. Fiabiliser et accroître les capacités de d'évaluation, de programmation, de pilotage, de suivi et d'analyse des dépenses d'investissement

La budgétisation des AE suppose la connaissance de tous les investissements (investissements en cours/investissements à venir). L'existence d'un programme triennal d'investissements (PTI) crédible est nécessaire pour procéder à la budgétisation des AE et l'identification des échéances de CP.

Le PTI doit identifier les plans de passation des principaux marchés publics.

En effet, la réalisation de projets d'investissement comporte à la fois des procédures de commande publique complexes et longues, des conduites d'études préalables à la conception pouvant rétroagir sur cette dernière, des délais de réalisation souvent longs qui nécessitent, compte tenu de multiples aléas, de disposer d'un suivi physico-financier performant et d'un reporting adéquat et fidèle entre le terrain et les services administratifs centraux ; un projet d'investissement se déroule rarement conformément aux prévisions initiales. Des jalons de réalisation des travaux et la tenue de points d'étape peuvent conduire à modifier la suite desdits travaux ; de telles modifications ont le plus souvent une incidence financière.

Dans une gestion budgétaire en AE-CP, la capacité du maître d'ouvrage (l'Etat en l'occurrence) à commander des travaux et à payer ses fournisseurs repose en premier lieu sur la bonne évaluation, la sincérité et le réalisme des enveloppes budgétées pour la réalisation de ces travaux d'investissement. Une insuffisance d'AE ou de CP peut avoir des conséquences dommageables dans la conduite du projet d'investissement (tel l'abandon du chantier par les entreprises). A l'inverse, une surabondance d'AE ou de CP consacrée à telle opération d'investissement peut avoir un effet d'éviction sur la réalisation d'autres opérations et, partant, être sous-optimale au regard des objectifs de développement et de croissance du pays.

Ainsi, afin d'avoir une gestion budgétaire la moins perturbée possible par la conduite de telle ou telle opération d'investissement, il est nécessaire de procéder à une budgétisation sincère et fiable. Pour ce faire, un effort particulier doit être fait pour améliorer la fiabilité de la programmation des dépenses d'investissement et le cadencement des besoins d'engagements juridiques et des besoins de paiements :

- mise en œuvre d'un reporting physico-financier fiable et régulier

- anticiper et identifier les conséquences budgétaires de la réalité du projet d'investissement ;
- identification des étapes d'un projet d'investissement (ex. études préliminaires, mise en œuvre, suivi) et le calendrier de leur mise en œuvre ;
- suivre la consommation des AE ainsi que le stock d'AE pour éviter les dérapages.

d. L'adaptation des systèmes d'information (SI)

Une réflexion doit être menée sur les besoins et les nouvelles fonctionnalités induites en budgétisation et en gestion par l'introduction des AE-CP.

La budgétisation et la gestion en AE/CP impliquent l'introduction de certaines modifications et garde-fous dans les SI dont :

- pas de consommation de CP sans consommation d'AE préalable ;
- implémentation de la notion d'engagement juridique dans le système d'information pour chaque dépense d'investissement initiée (associer la consommation des AE à chaque comptabilisation d'un engagement juridique, impacter la consommation des CP à chaque paiement fait au titre d'un engagement juridique, relier les paiements à l'engagement juridique dont ils assurent le règlement) ;
- capacité de rattacher des CP à des AE sur plusieurs exercices (les AE sont engagées sur un exercice et doivent pouvoir être reliées aux CP qui seront ouverts sur les exercices suivants et qui concernent le même projet d'investissement) ;
- prise en compte des spécificités en matière de reports ou de mouvements d'AE ou de CP (ex. : cas de la fongibilité asymétrique).

C. Une fonction de contrôle financier appelée à évoluer

La mise en place d'un double régime d'autorisation parlementaire en AE et CP doit impliquer un repositionnement stratégique du contrôle financier (tant au niveau central qu'au niveau déconcentré). Le contrôle financier devra en priorité être responsable du contrôle et de la bonne exécution des engagements juridiques souscrits par les ordonnateurs de l'Etat car l'acte d'engagement juridique aura pour conséquence la consommation d'un crédit budgétaire (AE).

En outre, la fonction de contrôleur financier doit évoluer afin de se repositionner sur l'appréhension et l'analyse des risques résultant des actes à incidence financière effectués par les ordonnateurs. Le contrôleur financier a vocation à développer une fonction d'assistance et de conseil auprès des ordonnateurs au titre de la préparation et de l'exécution des budgets programmes. En complément, il aurait vocation à conserver sa fonction de garant de la sincérité de la programmation budgétaire initiale et de la soutenabilité de son exécution infra-annuelle. Il pourrait, à moyen terme, être impliqué dans la constitution et l'estimation des tranches fonctionnelles (réservation globale de crédits pour des opérations d'investissement ayant vocation à être mis en œuvre sans adjonction). A long terme, le contrôleur financier pourra mettre en place un contrôle hiérarchisé des dépenses, en fonction de la qualité du contrôle interne mis en œuvre par les ordonnateurs.

D. En conclusion

En conclusion, la mise en œuvre opérationnelle des notions d'AE-CP suppose de développer un plan d'actions contenant des étapes à franchir et un chemin progressif d'apprentissage des nouvelles modalités de gestion.

Il est donc nécessaire de définir une trajectoire de bascule qui puisse s'étaler sur au moins trois ou quatre gestions budgétaires.

Ce temps de trajectoire est nécessaire pour permettre le renforcement des capacités des gestionnaires et des décideurs, la prise de conscience des préalables et obstacles à la réforme, les travaux de revue et de réingénierie des procédures ainsi que l'adaptation des systèmes d'information budgétaires et comptables.

Le passage à une gestion budgétaire en AE-CP nécessite donc un investissement long de la part des services budgétaires et financiers de l'Etat et l'élaboration d'un plan d'accompagnement et de formations des cadres et agents en fonction.

L'implication et l'appropriation des concepts par l'ensemble des ministères sectoriels (et pas seulement par le ministère des finances) est un facteur de succès clé dans la mise en œuvre de la gestion en AE-CP.

Annexe 1 : Lexique/glossaire

Acheteur public	:	Un acheteur public est une personne de droit public (Etat, collectivités territoriales, établissements publics) relevant du Code des marchés publics pour la passation de marchés de services, de travaux ou de fournitures.
Affectation	:	Réservation d'AE pour une utilisation ultérieure en vue de couvrir en AE une tranche fonctionnelle (voir infra) d'un investissement. L'affectation d'AE ne consomme par les AE qui seront consommées lors de l'engagement juridique.
Affermissement	:	L'affermeur est la décision de la personne responsable du marché, notifiée au titulaire dans les conditions fixées au marché qui consiste à rendre ferme une tranche conditionnelle.
Budget-programme	:	Budget d'un Etat pour l'année à venir, structurée en missions-programmes-actions et définissant les priorités, les objectifs et résultats à atteindre
Comptabilité d'engagement	:	Comptabilisation des dépenses lorsqu'elles sont certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant, c'est-à-dire au moment de leur engagement juridique (voir infra).
Clause de révision	:	Une clause de révision est une clause insérée dans un contrat permettant au vendeur de biens ou à un prestataire de services de modifier le prix de ses biens ou de ses services en fonction des variations économiques. Il est nécessaire que cette clause précise la manière dont ces prix vont évoluer.
Charges à payer	:	Différence entre le montant des engagements juridiques de dépenses qui ont fait l'objet d'une certification du « service fait » et le montant payé, appréciée généralement après la clôture des opérations de fin d'année. Les charges à payer font partie intégrante des restes à payer (voir infra) et leur règlement constitue une dépense obligatoire du début de l'exercice suivant.
Dédit	:	Stipulation contractuelle aux termes de laquelle une ou plusieurs parties à un contrat peut / peuvent se réserver la faculté de se départir dudit contrat. Le montant fixant le recours à la clause de dédit représente le coût d'une des parties au contrat de s'en délier.
Engagement juridique	:	Acte pris par un responsable habilité à créer une obligation à l'encontre d'une autorité morale qu'il représente (définition juridique) de laquelle il résultera une charge (impact financier).
Fongibilité	:	Principe comptable qui permet à un gestionnaire (sous certaines règles) d'utiliser des crédits disponibles à l'intérieur d'un programme pour des dépenses qui n'étaient initialement pas prévues.
Marché public	:	Un marché public est un contrat conclu à titre onéreux un pouvoir adjudicateur (personne publique) et un opérateur économique public ou privé pour répondre à son besoin en matière de travaux, de fournitures ou de services.
Marché à bon de commande	:	Le marché à bons de commande détermine les spécifications, la consistance et le prix des prestations ou ses modalités de détermination : il en fixe le minimum et le maximum en valeur ou en quantité. Le marché est exécuté par émission de bons de commande successifs, selon les besoins. Le bon de commande est le document écrit adressé par la personne responsable du marché au titulaire du marché ; il précise celles des prestations décrites dans le marché dont l'exécution est demandée et en détermine la quantité.
Marché ordinaire	:	Marché unique prévoyant forfaitairement la réalisation d'un volume donné de prestations pour un prix fixé audit marché.
Marché reconductible	:	Un marché peut prévoir une ou plusieurs reconductions à condition que ses caractéristiques restent inchangées et que la mise en concurrence ait été réalisée en prenant en compte la durée totale du marché, période de reconduction comprise. La personne responsable du marché prend par écrit la décision de reconduire ou non le marché. Le titulaire du marché ne peut refuser sa reconduction sauf stipulation contraire dans le marché.
Marchés partagés	:	Qualifie un marché qui est souscrit par et pour la satisfaction des besoins de plusieurs services ou ministères.
Notification	:	Pour les marchés et accords-cadres passés selon une procédure formalisée, la notification consiste en un envoi d'une copie du marché ou de l'accord-cadre

Notification	:	Pour les marchés et accords-cadres passés selon une procédure formalisée, la notification consiste en un envoi d'une copie du marché ou de l'accord-cadre signé au titulaire. La date de notification est la date de réception de cette copie par le titulaire.
Partenariats publics privés (PPP)	:	Procédure de commande publique par laquelle une autorité publique fait appel à des prestataires privés pour financer et gérer un équipement assurant ou contribuant au service public. Le partenaire privé reçoit en contrepartie un paiement du partenaire public et/ou des usagers du service qu'il gère. Au terme du contrat de PPP, l'actif peut être transféré à l'autorité publique cocontractante.
Réservation de crédits	:	Faculté du gestionnaire à « mettre de côté » et « rendre indisponible » un volume de crédits budgétaires aux fins d'une opération de dépense à venir.
Restes à payer	:	Différence entre le montant engagé et le montant payé pour une dépense, appréciée à une date définie (généralement le volume des restes à payer s'apprécie après la clôture des opérations de fin d'année). Son exigibilité dépend du rythme d'exécution des opérations voire de la réalisation finale de l'opération. Il se calcule selon la formule suivante : Engagement (x) – Paiements (y), soit = x-y.
Tranche conditionnelle	:	Le marché à tranches conditionnelles comporte une tranche ferme et une ou plusieurs tranches conditionnelles. Le marché définit la consistance, le prix ou ses modalités de détermination et les modalités d'exécution des prestations de chaque tranche. Les prestations de la tranche ferme doivent constituer un ensemble cohérent ; il en est de même des prestations de chaque tranche conditionnelle, compte tenu des prestations de toutes les tranches antérieures. L'exécution de chaque tranche conditionnelle est subordonnée à une décision du pouvoir adjudicateur, notifiée au titulaire dans les conditions fixées au marché.
Tranche fonctionnelle	:	Pour une opération d'investissement, il s'agit d'une dotation d'AE couvrant un ensemble cohérent et de nature à être mis en service ou exécuté sans adjonction. Cette règle s'apprécie selon des critères de cohérence ou d'homogénéité du bien financé, voire d'autonomie de service ou de fonctionnement. L'investissement est supposé parvenir effectivement à son terme et son objet être utilisable (i.e. il ne nécessite pas un complément de dépenses, hors frais de fonctionnement, pour fournir son service). La tranche fonctionnelle a vocation à être le support d'une affectation d'AE sur un projet d'investissement dont la réalisation s'effectue sur plusieurs années et nécessite par conséquent des engagements juridiques répartis sur plusieurs exercices. C'est l'affectation qui assure le caractère fonctionnel d'une opération indivisible.
Validation de l'engagement	:	Acte par lequel le gestionnaire des engagements juridiques rend effectif la contraction d'un engagement juridique à l'encontre d'un tiers. Cet acte prend la forme de la signature d'un bon de commande, d'un marché, d'une décision d'attribution de subvention.