

LA COMPTABILITE MATIERES DANS LE RENOUVEAU DES FINANCES PUBLIQUES AU BURKINA FASO

Dr Sylvain OUEDRAOGO
Assistant à l'Université Joseph KI-ZERBO
Email : [syued@gmail.com](mailto:syoued@gmail.com)

Aussi longtemps que le bien public sera considéré comme un bien commun, il faut en prendre soin en y accordant une attention toute particulière parce qu'il est sacré.

L'idée d'une gestion efficace et transparente des finances publiques, empruntée aux outils de gestion des entreprises fait suite aux difficultés économiques du début du XXe siècle, même si l'on peut remonter plus loin, avec les travaux de Wilson vers 1887, qui défendait le concept d'un nouvel outil de gestion publique à l'image de l'entreprise¹. C'est la crise économique de 1929 qui va donner un coup d'accélérateur aux recherches sur la gestion publique axée sur les résultats à travers l'élaboration d'indicateurs de performance. En 1949, la Commission Hoover instituée par le Président Harry TRUMAN proposa un « *budget de performance avec une modification de la nomenclature budgétaire et une présentation du budget sous la forme de programmes* ».

Cette idée va pénétrer le secteur public à travers ce qu'on va qualifier nouvelle gouvernance financière publique. Ce processus qui a pris corps dans les années 60, inspirée du système anglo-saxon du *planning programming budgeting system* (PPBS), a été expérimenté aux États-Unis,² avant d'y être généralisée dans un premier temps, puis par la suite en Europe, notamment en Grande Bretagne avec le gouvernement de Margareth THATCHER. Il a par la suite été relayé en France, à travers la rationalisation des choix budgétaires (RCB) dans les années 1970. Elle est fondée sur la gestion budgétaire axée sur les résultats³, considéré non pas comme une révolution mais une évolution qui conduit une organisation à veiller à ce que ses processus, ses produits et ses services contribuent à la réalisation d'une série de résultats

¹ Woodrow WILSON, « The study of administration », in *Political Science quarterly*, 1887, vol.2, n°2, p.887.

² Lire Jon R. BLÖNDAL, Dirk Jan KRAAN et Michael RUFNER, *La budgétisation aux États-Unis*, OCDE, Volume 3, n°2, 2003.

³ Voir Damien CATTEAU, *La LOLF et la modernisation de la gestion publique : la performance, fondement d'un droit public financier rénové*, Paris, Dalloz, 2007, pp.3 et suivants. Voir également, André BARILARI et Michel BOUVIER, *La nouvelle gouvernance financière de l'État*, Coll. « systèmes », Paris, LGDJ, 2004, 207 pages, Bernard ABATE, *La nouvelle gestion publique*, Coll. « systèmes », Paris, LGDJ, 2000, 154 pages. Allen SCHICK, « L'État performant : réflexion sur une idée entrée dans les esprits mais pas encore dans les faits », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, vol.3, n°2, Paris, OCDE, coll. « Gouvernance », 2003, p. 82 et suivants.

escomptés. Elle repose sur une comptabilité clairement définie des résultats, et prévoit un suivi systématique, une autoévaluation et l'établissement de rapports sur les progrès accomplis⁴.

La budgétisation par la performance a également inspiré les institutions multilatérales, comme l'OCDE⁵ dans la recherche d'une gestion efficace des ressources, qui en ont fait un paradigme.

Il en est de même des institutions de Bretton Woods⁶, dont l'une des conditionnalités de l'aide publique au développement a consisté à recommander aux États des réformes budgétaires dans le sens de la gestion axée sur les résultats, avec une évaluation périodique qui se fait à travers les missions d'assistance technique. Aujourd'hui, c'est presque une tautologie que d'affirmer que cette nouvelle vision de la gestion financière publique est inéluctable tant il est vrai qu'on a affaire à une logique, à une culture, qui est née, certes au début du XX^e siècle, mais s'est étendue dans la majorité des États de la planète⁷. Aussi, comme l'a si bien souligné Mballa OWONA, « Pour arrimer les pays d'Afrique subsaharienne au mouvement général de modernisation des finances publiques, les institutions financières internationales leur ont servi la bonne gouvernance financière fondée sur la performance et la gestion axée sur les résultats »⁸. C'est ainsi qu'au lieu de continuer à se lamenter de cette conditionnalité, qui met à mal, leurs modes de gestion peu rigoureux, les pays de l'UEMOA, tout comme ceux de la CEMAC ont bien voulu souscrire et relayer dans leur ordre interne les exigences de modernité dans la gestion des finances publiques. Désormais, l'idée de la « bonne gestion » devient un critère central d'appréciation des politiques budgétaires, avec une référence systématique aux résultats⁹.

⁴ Lire Yakouba OUEDRAOGO, *L'influence de la démarche de performance sur le droit public financier des États membres de l'UEMOA*, Thèse de doctorat, Université de Rouen, 2014.

⁵ OCDE, *Mesure et gestion axée sur les résultats dans le domaine de la coopération pour le développement une revue des difficultés et pratiques chez les membres et observateurs du CAD*, 2015. Voir également dans la revue de l'OCDE, « Pour une gestion axée sur les résultats du développement et sur l'efficacité de l'aide » 2003/1, pp. 39-58. Lire également, Marc SIMMONY, « La démarche de performance dans le cadre des finances publiques », *RFFP* n°98, 2007, p.25 et suivants

⁶ Voir les rapports d'évaluation du Centre régional d'assistance technique du FMI pour l'Afrique depuis 2003.

⁷ Michel BOUVIER, Marie Christine ESCLASSAN, Jean Pierre LASSALE, *Finances Publiques*, 13^e éd., LGDJ, Paris, 2014, p.214. Lire également Brunon BEZARD, « Une nouvelle gouvernance financière », *Revue Gestion & Finances*, n°2, 2013, pp.15-16.

⁸ Robert Mballa OWONA, « Émergence de la gestion financière axée sur les résultats et reconnaissance d'une obligation d'exécution intégrale des budgets des administrations publiques en droit CEMAC », *Afrilex*, 2016, p.2. Lire également André BARILARI et Michel BOUVIER, *La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'État*, LGDJ, 2010. Elvis Flavien SAWADOGO, *Les instruments de la convergence des politiques budgétaires dans la zone UEMOA*, Thèse de doctorat en Droit public, Université de Bordeaux, 2016.

⁹ Jean-Pierre DUPRAT, « La dynamique des réformes budgétaires : globalisation des problèmes, unification des outils et adaptation nationale des solutions », *RFFP* n°98, 2007, p.9. Lire également Michel LACOMBE et Xavier VANDENDRISSCHE, *Les finances publiques*, 9^e éd, Paris, Dalloz, 2017, 260 pages.

Si l'année 2009 marque, selon l'expression de Nicaise MEDE¹⁰, l'entrée en religion des pays membres de l'UEMOA, dans cette nouvelle philosophie de gestion budgétaire; celle par la performance, l'Union n'a pas dans un premier temps accordé une attention particulière à la comptabilité spéciale des matières. Certes, il est bien vrai que la directive sur la comptabilité publique y a fait référence, mais il a fallu attendre trois (03) ans après la série des six principales directives relatives au cadre harmonisé des finances publiques¹¹ pour voir consacré un texte communautaire spécifique à la comptabilité des matières au sein de l'UEMOA¹². Volet important de la gestion budgétaire par la performance, la comptabilité des matières est une forme spéciale¹³ de comptabilité publique¹⁴ qui permet une gestion efficace des biens de l'État, suite logique d'une gestion plus rigoureuse et transparente des finances publiques.

Bien avant le cadre harmonisé établi par l'UEMOA, il existait dans certains États des textes nationaux relatifs des références à cette comptabilité spéciale des matières¹⁵. C'est dire que le droit de la comptabilité publique n'ignorait pas cette forme de gestion qui permet d'avoir une visibilité sur la gestion du patrimoine de l'État et des autres organismes à caractère public¹⁶. Il s'agissait d'une gestion issue de textes inspirés par le décret français du 29 décembre 1962¹⁷. Mais, la *praxis* montre que la gestion, surtout des biens meubles et immeubles de l'État, n'a pas toujours été rigoureuse, voire dans certaines situations, chaotique.

¹⁰ Nicaise MEDE, « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », *Afrilex*, 2012, p.1.

¹¹ Directive n°01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA ; Directive n°06/CM/UEMOA du 26 juin 2009 relative aux lois de finances ; Directive n°07/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique ; Directive n°08/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Nomenclature budgétaire de l'État; Directive n°09/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Plan Comptable de l'État (PCE) au sein de l'UEMOA ; Directive n°10/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Tableau des Opérations Financières de l'État (TOFE) au sein de l'UEMOA.

¹² Directive n°03/2012/CM/UEMOA du 29 juin 2012 portant comptabilité des matières au sein de l'Union économique et monétaire ouest africaine.

¹³ Loïc PHILIP, *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Economica, tome 1, Paris, 1991, p.364.

¹⁴ Article 1 de la directive n°03/2012 « La comptabilité des matières est une comptabilité d'inventaire permanent ayant pour objet la description des existants, des biens meubles et immeubles, des stocks autres que les deniers et valeurs ».

¹⁵ Au Niger, décret n°81-844 du 20 août 1981 relatif à la comptabilité des matières appartenant à l'État, aux collectivités locales et aux établissements publics (Journal officiel n°4860 du 10 octobre 1981, page 923), au Bénin ; Au Burkina Faso, Décret n°2009-430/PRES/PM/MEF du 22 juin 2009 portant comptabilité matières de l'État et des autres organismes publics. JO n°28 du 09 juillet 2009 abrogé par le décret n°2016-603/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant comptabilité des matières de l'État et autres organismes publics ; Au Mali, le décret n° 91-275/PM du 18 septembre 1991 portant réglementation de la comptabilité-matières ; Au Cameroun la loi n°77/26 du 06 décembre 1977 fixant le Régime Général de la Comptabilité-Matières, A Madagascar, Instruction générale du 22 juillet 1955 sur la comptabilité matières.

¹⁶ Nicaise MEDE, « L'établissement d'une comptabilité patrimoniale de l'État au Bénin : avancées et contraintes », *RFFP* n°98, 2007, p.109.

¹⁷ Décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

Au Burkina Faso, l'idée de définir un cadre global et cohérent de réforme du système de gestion budgétaire date du début des années 2000. Avec l'adoption du plan d'action pour le renforcement de la gestion budgétaire (PRGB), en 2002, il a été identifié huit axes d'intervention, dont la mise en place d'une comptabilité spéciale des matières. Aussi, dans la vision initiale, se présente-t-elle comme un outil permettant de fournir à l'administration publique des informations sur l'existant des biens meubles et immeubles qui reflète une image fidèle et sincère de son patrimoine.

La comptabilité matière s'applique à l'ensemble des règles juridiques et les procédures et techniques qui gouvernent et retracent les opérations d'entrée, de circulation et de sortie des biens du patrimoine non financier de l'État¹⁸. La tenue d'une telle comptabilité a pour objectif d'assurer une gestion transparente, saine et régulière des biens acquis, afin de prévenir toute utilisation abusive et tout détournement. Elle permet également de promouvoir une utilisation rationnelle des matières dans les administrations publiques¹⁹.

Aux termes de l'article 2 de la directive n°03/2012/CM/UEMOA, portant comptabilité des matières au sein de l'UEMOA : « La comptabilité des matières est une comptabilité d'inventaire permanent ayant pour objet la description des existants, des biens meubles et immeubles, des stocks autres que les deniers et valeurs. Elle permet un suivi des immobilisations incorporelles, des immobilisations corporelles et des stocks.

Le Burkina Faso a commencé l'implémentation de cette réforme avec l'exercice budgétaire 2018, par la transposition de la directive, dont l'acte II, après la transposition, s'est traduit par la nomination des comptables matières dans les ministères et institutions.²⁰ La substance de cet outil de gestion publique financière dont les règles, même si elles sont plus proches des techniques employées par le secteur privé, laisse néanmoins apparaître quelques particularités propres aux règles de gestion publique²¹.

¹⁸Pour plus de détails, lire Jacques MAGNET, *Éléments de comptabilité publique*, 2^e éd., LGDJ, Paris, 1994, pp.118 et suivants.

¹⁹ La réforme de la comptabilité matières dans l'UEMOA fait suite à la réforme constitutionnelle des années 1990 qui a enregistré des résultats mitigés. À côté des réformes constitutionnelles, l'idée s'est imposée dans la conscience collective qu'une bonne gestion financière publique serait un chemin incontournable vers l'objectif poursuivi par tous, à savoir le développement. Pour parvenir à un succès, il faut une gouvernance financière qui prenne en compte la transparence, la légalité, le contrôle démocratique et la responsabilité des acteurs¹⁹. Depuis 1997, cette volonté d'une gestion efficace et efficiente des finances publiques a conduit les États membres à prendre conscience de la nécessité de se doter d'un cadre harmonisé des finances publiques afin de faciliter la mise en œuvre du pacte de stabilité, de convergence et de solidarité. Le décor avait été déjà planté avec les six directives mères, notamment celle relative aux finances publiques¹⁹ et la directive portant règlement général sur la comptabilité publique.

²⁰Ces nominations ont eu lieu lors du Conseil des Ministres du 1^{er} mars 2018 et dont le premier a été installé le 16 avril 2018 comme comptable principal des matières au compte de la Présidence du Faso.

²¹Pour plus de détails sur la comptabilité de l'État, lire Michel PRADA, « Réflexion sur l'histoire de la comptabilité de l'État », *RFFP* n°98, 2007, pp.89-98. Voir également Lofti MISSOUM, « La réforme de la

L'introduction de la comptabilité matière dans les États de l'UEMOA conduit à s'interroger sur ces effets du point de vue de la gestion publique. Autrement dit, est-on en droit d'espérer une meilleure gestion du patrimoine de l'État ?

La réponse à ces interrogations nécessite au préalable que l'on prenne en compte le contexte de la gestion publique dans l'UEMOA et du Burkina Faso, en particulier.

Pour ce faire, il faut noter que l'on a pu remarquer un manque de visibilité dans l'acquisition des biens et surtout dans la gestion qui a conduit à un gaspillage de ressources publiques. De ce fait, il s'est avéré impérieux, voire nécessaire au regard de la rareté des ressources, de migrer vers un système qui offre plus de sécurité pour la protection du patrimoine mobilier et immobilier de l'État. L'étude ne peut également passer sous silence, l'environnement institutionnel dans lequel s'inscrit la réforme au regard de ce qu'elle exige comme changement à opérer aussi bien du point de vue matériel que institutionnel. C'est pourquoi, il est indispensable de garantir une gestion rationnelle du patrimoine public. En partant de ces constats, il sera démontré que la comptabilité des matières apparaît comme un outil moderne de gestion du patrimoine de l'État **(I)** dont la mise en œuvre a besoin d'être perfectionnée **(II)**.

I- Un outil moderne de gestion des biens publics

L'approche patrimoniale dans la gestion publique à travers le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité de gestion répond à un souci de rationalité, gage de performance. Ainsi, la comptabilité publique n'a plus pour seule finalité de garantir une utilisation des ressources en adéquation avec l'autorisation telle que déclinée par le Parlement, mais elle acquiert un champ plus large qui lui permet d'être un outil de décision²². L'institution de la comptabilité des matières comme outil moderne de gestion vise à mieux identifier le patrimoine non financier de l'État **(A)** tout autant qu'elle participe de l'amélioration dans la valorisation de ces biens **(B)**.

A- Une meilleure identification du patrimoine non financier de l'État

Par le décret n°2016-603/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant comptabilité des matières de l'État et autres organismes publics qui transpose la directive UEMOA n°03-2012

comptabilité publique : finalités et difficultés de mise en place-convergences des normes comptables nationales vers les standards internationaux », in *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique*, Mélanges en l'honneur de Michel BOUVIER, L'harmattan, Paris, 2019, pp. 391-402.

²²Yakouba OUEDRAOGO, *L'influence de la démarche de performance sur le droit public financier des États membres de l'UEMOA*, LGDJ, Paris, 2018, p.347. Voir également, Christian COLLIN et Jean-Bernard MATRET, « La comptabilité publique : instrument d'informations ? », *Revue Gestion et finances* n°3, 2013, pp.125-128.

au Burkina Faso, va s'opérer un certain changement dans les méthodes d'identification de la situation patrimoniale de l'État pour une gestion plus efficace. Le système de gestion classique qui se caractérise par un manque de lisibilité(1), va conduire à l'usage de nouvelles méthodes d'identification(2).

1) Le manque de lisibilité dans la gestion classique

Le règlement général sur la comptabilité publique précise que : « Le patrimoine de l'État est composé du patrimoine financier et du patrimoine non financier composé des biens meubles et immeubles propriétés de l'État »²³.

Si pour le patrimoine financier, la gestion est plus ou moins réglementée, la gestion du patrimoine non financier est caractérisée depuis les indépendances par une absence de gestion réglementée et harmonisée. Cet état de fait a engendré les constats majeurs suivants nés de la gestion du patrimoine non financier de l'État : absence d'un fichier de suivi et de gestion ; impossibilité de dresser une situation exacte du patrimoine de l'État ; mauvaise répartition du matériel entre les structures ; prévision non réaliste des besoins en matériel ; risque accru de détournement des biens.

En termes de gestion des biens, au Burkina Faso, d'énormes insuffisances ont été constatées tant sur le plan institutionnel et organisationnel que sur le plan juridique. Cette situation a entraîné une méconnaissance du patrimoine mobilier et immobilier de l'État, la non maîtrise des mouvements des matières et une très mauvaise estimation des besoins des matières.

Avant l'année 2002, au plan politique, l'engagement de l'État dans la gestion des biens publics était très insuffisant voire inexistant. En effet, dans les déclarations de politique générale, ce volet était très mineur et n'a jamais été affiché clairement comme une priorité pour les autorités. Aussi, aucune politique de gestion du patrimoine non financier (PNF) de l'État n'avait été formellement définie.

Au plan institutionnel et organisationnel, il n'existait pas une structure nationale chargée de piloter les politiques de gestion de patrimoine non financier(PNF).²⁴ Le volet juridique n'en est pas moins reluisant puisque la gestion du patrimoine non financier faisait l'objet d'une faible réglementation.

²³ Voir article 17 du décret n°2016-598 RES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant règlement général sur la Comptabilité publique (RGCP).

²⁴ Cependant, les Directeurs chargés de l'administration et des finances (DAAF) étaient chargés de cette gestion mais sans un référentiel ou des procédures de gestion harmonisée.

Au plan juridique, seul l'arrêté n°131/MF du 08/12/1981 instituant une commission nationale des réformes des biens mobiliers de l'État et des organismes publics servait de base juridique à la réforme et à la vente du matériel usagé de l'État et de ses démembrements.

L'obligation de rendre compte de la gestion des finances publiques a conduit à l'élaboration d'un Plan d'actions pour le Renforcement de la Gestion Budgétaire (PRGB) qui a été adopté en juillet 2002 dont l'objectif global est : « améliorer durablement la transparence, la fiabilité et l'efficacité de la gestion budgétaire ». Dans l'orientation IV du programme d'actions prioritaires du PRGB :« Renforcer le suivi de l'exécution budgétaire et le respect des obligations de fin d'exercice », notamment en son 3^{ème} volet intitulé « Améliorer la transparence du contenu de l'exécution budgétaire », il est prévu la mise en place d'une comptabilité matières.

Dans la même dynamique et dans le souci de consolider les acquis du PRGB, cadre fédérateur des réformes dans le domaine des finances publiques, au regard des faiblesses persistantes, le ministère chargé des finances a entrepris en 2006, l'élaboration d'une Stratégie de Renforcement des Finances Publiques (SRFP) en vue d'ancrer les réformes dans une démarche sectorielle à moyen et long termes. Cette stratégie adoptée par le Conseil des Ministres en sa séance du 02 février 2007 et qui a pour objectif global d'«Établir un système de gestion des finances publiques performant, conforme aux standards internationaux » a prévu également dans son volet production des statistiques, la tenue d'une comptabilité matières de l'État.

En 2011, les réformes institutionnelles intervenues ont conduit à l'adoption d'une seule politique pour le secteur de l'économie et des Finances à savoir la Politique Sectorielle de l'Économie et des Finances (POSEF). Cette politique a inscrit dans son programme 5 (Gestion des comptes publics et sauvegarde des intérêts financiers et du patrimoine de l'État) une action « gestion du patrimoine de l'État » avec pour objectif entre autre d'assurer l'effectivité de la comptabilité matières.

Fort des orientations contenues dans les différentes politiques sectorielles qui se sont succédé à partir de 2002, il a été mis en place le Projet Comptabilité Matières dans l'Administration Publique du Burkina Faso (PCMAP-BF) en 2012 en vue d'assurer une bonne gouvernance des biens publics. La réforme comptable par l'institution de la comptabilité matières va vraiment connaître un coup d'accélérateur avec la directive n°03/2012/CM/UEMOA du 29 juin 2012 portant comptabilité des matières au sein de l'UEMOA. Dispositif de renforcement du cadre harmonisé fixé par le paquet des six directives sur les finances publiques, il n'en

fallait pas autrement dans la mesure où l'État doit désormais tenir une comptabilité générale comparable à une comptabilité de type privée.

L'instauration de la comptabilité des matières est donc censée donner une plus grande visibilité sur le patrimoine de l'État. Au-delà, une gestion rigoureuse des biens de l'État permet également d'amoinrir le risque de détournement des biens publics. Toutefois, la machine semble grippée tant le constat laisse toujours subsister les difficultés anciennes.

Le rapport 2015 de la Cour des comptes est sans appel sur la situation alarmante de la gestion des véhicules de l'État. Le rapport mentionne clairement que : « La Cour des Comptes constate que ni les ministères contrôlés, ni le parc automobile de l'État ne disposent d'informations précises et complètes sur la situation de leurs parcs automobiles ». Or, ce contrôle n'a concerné que quelques structures²⁵. La juridiction financière n'a donc pas manqué d'émettre un doute, en tirant la conclusion suivante : « La mission n'a pu disposer d'aucun rapport annuel d'inventaire des véhicules dans les structures visées par le contrôle »²⁶. Face à de telles situations, comment éviter le gaspillage en orientant l'action publique vers une gestion plus rigoureuse afin de réaliser des gains de ressources. De nouvelles méthodes ont donc été instituées par le dispositif de la comptabilité matières empruntée des bonnes pratiques en matière de gestion des biens.

2) Le recours aux nouvelles méthodes

La bonne gestion du patrimoine non financier de l'État est l'essence même de l'institution de la comptabilité matières. Les objectifs visés sont entre autre d'éviter que de telles matières ne soient l'objectif est de prévenir et d'empêcher que de telles matières ne soient perdues, volées, détournées ou dispersées. C'est également de disposer d'un outil performant de gestion qui centralisent toutes les données sur les mouvements de biens et qui permettent de réaliser des économies d'échelles lors des acquisitions.

²⁵Le contrôle a porté sur le Ministère de l'Éducation nationale et de l'Alphabétisation, le Ministère en charge des Finances, le Ministère de l'Agriculture, le Ministère des Enseignements secondaire et supérieur et le Ministère de la Santé.

²⁶ Voir rapport 2015 de la Cour des comptes remis au Président du Faso le 24 avril 2017. Aux termes de la réglementation, seuls les véhicules de la présidence du Faso, du Premier ministre, des Présidents d'institution et des membres du Gouvernement sont susceptibles de banalisation. Par exemple, les véhicules de la police nationale ont été immatriculés par la police nationale elle-même contrairement aux dispositions réglementaire en vigueur qui indiquent que seuls les véhicules et cycles à moteur de l'armée et de la gendarmerie en font l'exception en la matière. Une telle situation devient un terreau favorable au détournement de biens public. A la faveur de la fin de la transition en novembre 2015, des véhicules de la présidence avaient disparu sans aucune trace puisqu'aucun document n'a été établi, indiquant la position ou l'affectation desdits véhicules aux nouvelles autorités. La facilité avec laquelle des véhicules ont pu disparaître du parc automobile de la présidence traduit du même coup le laxisme dans la gestion des biens de l'État en général, et des risques élevés de détournement.

Il apparaît clairement que le nouveau système de gestion des biens est un volet important de la gestion budgétaire plus large.

Les principes comptables de l'État sont énoncés par la LOLF, qui précise que la comptabilité doit être sincère et refléter une image fidèle de la situation financière de l'État. L'article 2 du décret²⁷ précise que la comptabilité des matières a pour objet le suivi administratif et comptable du patrimoine de l'État et des autres organismes publics. Elle permet à cet effet : la maîtrise du patrimoine mobilier et immobilier en quantité et en valeur; la description, le suivi et le contrôle des mouvements des matières; la fourniture de renseignements utiles à l'administration et à la gouvernance des matières. Ce système fortement inspiré du SYSCOHADA²⁸ vise à produire des informations fiables et pertinentes permettant d'éclairer les décisions de gestion.

Traditionnellement, même si les éléments de patrimoine ne sont pas négligés, ils sont comptabilisés dans des documents qui ne sont pas considérés comme des documents comptables au sens strict²⁹. À travers la LOLF, il ressort que l'État applique *grosso modo* le plan comptable général et cela s'illustre dans quelques cas.

L'obligation d'établir des documents comptables va de l'entrée à la sortie des matières, en passant par la gestion proprement dite. Lesdits documents sont requis aussi bien pour la procédure de gestion administrative que pour la phase comptable. Cette distinction est tout à fait normale dans la mesure où les acteurs se subdivisent en ordonnateurs, avec une obligation de tenir des comptes administratifs³⁰, tandis que les comptables sont astreints à la tenue des comptes de gestion. Pour les supports et documents comptables utilisés dans la procédure de

²⁷ Décret n°2016-603/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant comptabilité des matières de l'État et autres organismes publics. Lire Bruno BEZART, « Une nouvelle gouvernance des finances publiques », *Revue Gestion et Finances*, n°2, 2013, p.15.

²⁸ Article 20 de la directive n°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA : « Le plan comptable de l'État s'inspire du Système Comptable Ouest Africain et des autres normes comptables internationales, tout en tenant compte des spécificités de l'État ». Aujourd'hui le SYSCOA a cédé la place au SYSCOHADA dans la comptabilité des entreprises.

²⁹ Voir André GIRAULT, « Comptabilité publique-Comptabilité privée : définitions, principes, concepts » in *La comptabilité publique-continuité et modernité*, colloque tenu à Bercy les 25 et 26 novembre 1993, p.346. Les éléments de patrimoine sont enregistrés dans les comptes des soldes débiteurs, des soldes créditeurs, actifs, passifs et stocks. Il n'existe pourtant pas de rapport entre ces différents documents de sorte qu'il est difficile d'établir une liaison entre eux.

³⁰ Aux termes de l'article 3 l'arrêté n°2017/304/MINEFID/SG/DGAIE du 24 juillet 2017 portant supports et documents comptables des matières les supports et document comptables utilisés dans la procédure de gestion administrative sont : le procès-verbal de réception, le bordereau de livraison, l'ordre d'entrée des matières, le bordereau d'affectation des matières, le bordereau de mutation des matières, le bordereau de sortie temporaire, les ordres de transfert de matières, les fiches de stock, le bordereau de mise en consommation, la fiche matricule des propriétés bâties et non bâties, la fiche des bâtiments pris en bail, la fiche de détenteur des matières, le rapport d'inventaire, le certificat administratif de l'ordonnateur des matières aux fins de régulation des écarts, le procès-verbal de réforme, l'ordre de sortie des matières, le procès-verbal de passation de service.

gestion comptable, les textes prévoient : le livre-journal, le grand livre des matières, le compte de gestion des matières et le compte central des matières³¹. Ces documents comptables trouvent leur pendant en comptabilité privée à travers les différents supports prévus par le droit comptable OHADA, à savoir le livre-journal, le grand livre, la balance et le livre d'inventaire. Un rapprochement du plan comptable général³² et du manuel de procédures de la comptabilité des matières permet de se rendre à l'évidence que ces différents documents ont le même objet.

L'obligation d'enregistrer régulièrement les opérations répond à un souci de disponibilité de l'information financière en temps réel. Cette opération d'enregistrement régulier utilise comme support le livre-journal, qui enregistre les mouvements d'entrée et de sortie des matières. Il s'agit, à l'exception des fongibles³³, de toutes les immobilisations en quantité et en valeur, suivant un ordre chronologique des entrées et sorties³⁴ durant une année, étant donné que l'exercice comptable retenu pour l'arrêt des comptes matières couvre l'année civile. Les opérations enregistrées dans le livre-journal sont par la suite reportées dans le grand livre³⁵ tenu par nature de matières³⁶.

La règle de l'annualité des exercices et de l'établissement des comptes annuels veut qu'en fin d'exercice c'est-à-dire à la fin de l'année, un récapitulatif soit établi³⁷.

Mais le suivi adéquat du mouvement des matières passe par l'étape importante de la connaissance de l'existant à travers un inventaire initial³⁸. À ce jour, l'inventaire initial a été

³¹ Voir article 4 de l'arrêté n°2017/304/MINEFID/SG/DGAIE du 24 juillet 2017 portant supports et documents comptables des matières.

³² Article 19 de l'acte uniforme OHADA du 26 janvier 2017 relatif au droit comptable et à l'information financière.

³³ Ces fongibles sont composées des consommables ordinaires dont on estime que leur enregistrement instaurerait une sorte de lourdeur.

³⁴ Voir également l'article 16 de l'acte uniforme OHADA du 26 janvier 2017 relatif au droit comptable et à l'information financière : « Les mouvements affectant le patrimoine sont enregistrés, en comptabilité opération, par opération dans l'ordre de leur date de valeur comptable. (...) ».

³⁵ Le grand livre est un document comptable qui regroupe l'ensemble des comptes qui ont été utilisés par l'entreprise dans le cadre de la tenue de sa comptabilité. Traditionnellement, chaque compte figurant dans un grand livre a la forme d'un « T » (en pratique, il n'existe toutefois aucun formalisme particulier). Il doit présenter: le solde du compte au début de la période, l'ensemble des mouvements ayant affecté le compte au cours de l'exercice (débit et crédit) et le solde final de ce compte.

³⁶ Voir les articles 53 à 56 du décret n°2016-603/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant comptabilité des matières de l'État et autres organismes publics.

³⁷ Dans l'esprit de l'article 56 du décret n° 2016-603 portant comptabilité matières, l'exercice comptable couvrant l'année civile, obligation est faite à la clôture de chaque exercice de procéder à la centralisation des comptes de la comptabilité des matières relevant du ressort d'un comptable des matières, pour en faire un récapitulatif au niveau de l'État et de tout autre organisme public soumis aux règles de la comptabilité publique. Les comptes doivent donc être arrêtés annuellement. Pour plus de détails, lire Sébastien KOTT, « Le rôle de la comptabilité en droit public financier » in *Droit et comptabilité*, op.cit., pp.155-166.

³⁸ Voir arrêté n°2019-260/MINEFID/SG/DGAIE du 29 juin 2019 portant modalités pratiques d'inventaire des matières de l'État et des autres organismes publics.

réalisé et le niveau de réalisation est estimé à 66%. De façon concrète, cet inventaire a été réalisé d'une part à travers un recensement et une procédure de codification et d'immatriculation permettant d'individualiser chaque bien pour son identification, d'autre part³⁹. Avant 2002, le système de codification était alphanumérique en ce sens qu'il n'existait pas une codification harmonisée des biens de l'État. Chaque structure disposait de son système d'immatriculation lui permettant d'identifier les biens qui lui ont été affectés. La comptabilité matière va introduire une évolution notable à travers une codification unique à vingt-quatre(24) caractères en lien avec la nomenclature budgétaire. Ce système unique de codification est un outil qui permet non seulement de recueillir et stocker dans la durée des données, mais également de restituer périodiquement ou ponctuellement cette information sous une forme répondant aux besoins de l'organisme pour lequel il est mis en place. Il est donc indispensable pour permettre une mise en œuvre de la nouvelle gestion publique puisque les ordonnateurs et les comptables partagent les mêmes informations à travers un logiciel métier appelé SIGCM pour la gestion des biens en réseau. Cet outil digital s'illustre comme un dispositif qui permet d'avoir l'information sur le mouvement des biens en temps réel. C'est un instrument à la fois de suivi et de pilotage de la comptabilité matière à côté d'autres logiciels métiers comme le SYGASPE, le circuit intégré de la dépense (CID) ou le (circuit intégré des recettes (CIR) et bien d'autres applications.

La codification du matériel a plus concerné les ministères et institutions au niveau central. La grande partie du matériel des EPE et des Collectivités Territoriales n'a pas été codifiée⁴⁰.

Contrairement à la comptabilité d'entreprise qui est régie par le principe de l'enregistrement des opérations en partie double⁴¹, la comptabilité des matières est tenue en partie simple. Dans la comptabilité à partie simple, il n'y a qu'un seul compte pour toute opération. Ainsi en cas d'achat de matières premières, seul le compte fournisseur enregistre l'opération au crédit⁴². La comptabilité des matières est tenue en partie simple, à la différence de la technique de partie

³⁹ Aux termes de l'alinéa 1 de l'article 60 de la directive n°03/2012 : « La codification des matières consiste à identifier chaque bien meuble et immeuble, sur la base d'un numéro appelé code ». Quant à l'immatriculation, elle est définie à l'article 62 du même arrêté comme étant le procédé par lequel, il faut inscrire physiquement un numéro sur un bien meuble ou immeuble afin de faciliter son identification.

⁴⁰ Voir rapport final d'évaluation du projet comptabilité matières dans l'administration publique du Burkina Faso (PCMAP-BF).

⁴¹ Voir <https://www.compta-facile.com/wp-content/uploads/2015/01/partie-double-comptabilite.jpg>. La partie double est le principe de base de la comptabilité : pour chaque opération, il faut que l'écriture comptable soit équilibrée. Cela signifie qu'à l'intérieur d'une écriture comptable, le total de la colonne débit doit être égal au total de la colonne crédit. Autrement dit, toute écriture passée dans un sens dans un compte doit être accompagnée d'une ou plusieurs écritures en sens inverse, d'un même montant total. Une écriture comptable comportera donc au minimum deux lignes. Site consulté le 16 septembre 2017.

⁴² <http://www.chefdentreprise.com/Definitions-Glossaire/Comptabilite-a-partie-simple-double-239894.htm> consulté le 16 octobre 2017.

double usitée dans la comptabilité d'entreprise, en raison du fait qu'en entreprise les opérations entraînent un double flux à la fois réel et financier. Contrairement à la comptabilité en partie double, qui fonctionne avec au moins deux comptes selon un système de débit et de crédit, la comptabilité en partie simple est basée sur un seul compte pour toutes les transactions : il s'agit donc de raisonner en termes d'entrée et de sortie, et d'établir un solde total⁴³.

Chacune des opérations est numérotée par ordre chronologique et consignée dans un tableau à 6 colonnes, comprenant notamment la date, le détail et le montant. Il s'agit de constater soit l'existant, soit les mouvements d'entrée et de sortie des biens⁴⁴. L'entrée de matières dans le patrimoine est une opération par laquelle on constate une augmentation de la quantité des matières dans le patrimoine de l'État et des autres organismes publics. Aux termes de l'arrêté n°2017-303/MINEFID/SG/DGAIE du 24 juillet 2017, les biens entrent dans le patrimoine de diverses façons à savoir : « l'acquisition nouvelle des biens donnant lieu à l'établissement d'un bordereau de livraison ou d'un procès-verbal de réception ; la réception de dons et legs ; la réception de matières transférées ; la constatation des excédents de matières, suite à un inventaire physique »⁴⁵. En ce qui concerne le mouvement interne des matières, deux situations permettent de le caractériser. Soit il y'a mouvement de matières du magasinier fichiste⁴⁶ des matières vers un détenteur et on parle d'affectation⁴⁷ ; soit il y'a mouvement de matières entre deux détenteurs d'un même bureau comptable matières et alors on parle de mutation.

En somme, cette nouvelle comptabilité découlant des exigences communautaires est une comptabilité patrimoniale et des coûts,⁴⁸ en ce qu'elle vise une meilleure connaissance de la situation du patrimoine, du coût, du rendement des services, du calcul du prix de revient voire

⁴³ A ce propos, voir D. M. ADJAHY et Wadoud Mohamed LAWANI, « La comptabilité publique à l'heure de la constatation des droits et obligations » in *la LOLF dans tous ses états*, op.cit., p.134.

⁴⁴ Lire Pierrot SEGO, « Gestion budgétaire par la performance au sein des États membres de l'UEMOA : une ambition, quatre défis ! » in *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique*, Mélanges en l'honneur de Michel BOUVIER, L'harmattan, Paris, 2019, p.146.

⁴⁵ Article 3 de l'arrêté n°2017/303/MINEFID/SG/DGAIE du 24 juillet 2017 définissant les modalités d'entrée et de sortie des matières du patrimoine de l'État et des autres organismes publics.

⁴⁶ Article 7 du décret n°2016-603/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant comptabilité des matières de l'État et autres organismes publics et article 22 de la directive n°03/2012/CM/UEMOA du 29 juin 2012 portant comptabilité des matières au sein de l'Union économique et monétaire ouest africaine.

⁴⁷ « L'affectation est un acte unilatéral par lequel une personne de droit public : l'affectant, remet à une autre personne, l'affectataire, la jouissance gratuite d'un bien d'équipement pendant une durée indéterminée à charges pour l'affectataire de le gérer en bon père de famille et de le restituer dans l'état où il sera à la demande de l'affectant. L'affectataire doit donc entretenir le bien affecté et en assurer le renouvellement avec transfert éventuel du droit de retour de l'affectant sur le nouveau bien acquis en remplacement de l'ancien. Voir André GIRAULT, « Comptabilité publique-comptabilité privée : définitions, principes, concepts » in *La comptabilité publique-continuité et modernité*, op.cit., p.349.

⁴⁸ Lire également Paul HERNU, *La comptabilité publique*, Paris, Gualino lextenso, 2017, pp.171-174.

même de la détermination des résultats annuels, à l'image du bilan de l'entreprise conformément aux normes IFRS⁴⁹, non pas pour spéculer en bourse mais pour une bonne gouvernance dans la gestion publique.

B- Une utilisation améliorée des biens

La mise en œuvre de la comptabilité des matières vient améliorer la gestion du patrimoine de l'État. Elle est accompagnée d'un certain nombre de mesures permettant de se pencher sur l'efficacité de la gestion patrimoniale de l'État. Ce faisant, cette nouvelle procédure de gestion vise non seulement la rationalisation de l'utilisation des biens **(1)** mais également une certaine transparence dans la sortie du bien hors du patrimoine public **(2)**.

1) La rationalisation dans l'utilisation

Pour un éclairage dans la prise de décision, la comptabilité des matières permet d'attribuer une valeur à chaque bien, aide à intégrer le coût des ressources à employer pour chaque prestation de l'État. En instituant la valorisation des coûts du patrimoine sur les mêmes bases que la pratique en vigueur dans les entreprises privées, la comptabilité des matières instaure du même coup une sorte de règle de concurrence très intéressante dans le cadre des partenariats public/privé⁵⁰.

Si la comptabilité des matières offre une aubaine pour bien gérer la chose publique, elle conduit inéluctablement à l'évaluation des actions à mener en termes de politiques publiques. En ce sens, le passage à une telle comptabilité permet de fournir une mesure de l'efficacité de la dépense publique, qui ne repose plus sur la régularité juridique de consommation des crédits budgétaires alloués, mais sur le rapport entre les ressources engagées et la réalisation des fonctions assignées. Dès lors, le changement de normes comptables entraîne nécessairement une définition des objectifs de l'État par une évaluation des coûts⁵¹, dont la seule finalité est une gestion orientée vers les résultats.

En effet, la valorisation permet d'obtenir une référence de calcul pour prendre en compte l'appréciation ou la dépréciation probable des biens. Plus qu'une réforme technique, il faut voir une réforme plus globale dans la gestion publique orientée vers la performance. La valorisation permet de remplacer le matériel usagé ou détruit, ou même de faire des

⁴⁹ Article 8 de l'acte uniforme OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière et alinéa 1 de l'article 68 de la directive n°09/2009 portant règlement général sur la comptabilité publique.

⁵⁰ Frédéric MARTY, Laurent VIDAL et Arnaud VOISIN, « La réalisation des actifs immobiliers publics : quelles modalités juridiques et financières ? », *Les petites affiches*, n°254, 2004, pp.9-24.

⁵¹ Corine EYRAUD, « Les usages d'une comptabilité d'entreprise pour l'État » in Sébastien KOTT, *Droit et comptabilité-La spécificité des comptes publics*, op. cit., p. 202.

économies de ressources pour le matériel toujours en bon usage, pour orienter les ressources vers d'autres investissements, tant les priorités sont nombreuses. Tel est le sens du décret n°2016-603 du 08 juillet 2016 aux termes duquel le responsable du service bénéficiaire des matières tient, parallèlement avec le comptable des matières, des fiches « détenteurs » des matières. Il transmet, périodiquement, au comptable des matières de la structure dont il relève, une situation des matières détenues. Il est tenu d'informer, par écrit et sans délai, le comptable des matières des pertes, avaries, destructions et autres altérations des biens⁵². La valorisation pourrait donc permettre d'optimiser les ressources qui sont allouées pour une meilleure gestion publique. S'il est vrai que les opérations budgétaires doivent être exécutées suivant les procédures prévues à cet effet, ceci implique un contrôle de régularité. L'objectif de performance a fait naître à côté un contrôle de gestion pour une certaine efficacité.

La nouvelle vision liée à la mise en œuvre de la comptabilité des matières repose sur une conception différente. La finalité du contrôle, loin d'être seulement un mécanisme pour éviter les erreurs de gestion, s'étend également à la sanction des manquements qui pourraient être constatés. Aussi, a-t-on accordé une certaine autonomie et une plus grande responsabilité aux agents de la chaîne comptable des matières⁵³. Le contrôle se fait désormais sur la qualité de la gestion des matières. Un ordonnateur matière pourrait être sanctionné pour gestion inefficace⁵⁴. Désormais, l'action publique, c'est-à-dire toute dépense, doit être soumise à un contrôle de son attribution et de son utilisation car comme l'a si bien exprimé Pierre BRUNET : « Le contrôle comptable n'est jamais absent de l'action publique, il lui est consubstantiel »⁵⁵, mais ce contrôle comptable traditionnel devient « un contrôle de gestion »⁵⁶. C'est pourquoi, la directive n°03/2012 sur la comptabilité matière prescrit que toutes les matières soient codifiées et immatriculées en se référant à la nomenclature budgétaire de l'État ou de tout autre organisme public soumis à la comptabilité des matières⁵⁷. S'il y'a véritablement un domaine dans lequel la rationalisation de l'utilisation des biens de l'État peut se remarquer, c'est bien celui de la gestion du matériel roulant qui a fait l'objet

⁵²Voir article 20 du décret n°2016-603/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant comptabilité des matières de l'État et autres organismes publics.

⁵³Chaque acteur que ce soit le magasinier, le détenteur, l'utilisateur est responsable à son niveau.

⁵⁴Article 68 du décret n° décret n°2016-603/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016.

⁵⁵Pierre BRUNET, « La spécificité de l'État » in *Sébastien KOTT, Droit et comptabilité-La spécificité des comptes publics*, Economica, Paris, 2017, p.303.

⁵⁶Albert OGIEN, *L'esprit gestionnaire. Une analyse de l'ère du temps*, EHSS, Fayard, 1995, p.65. Lire également Paul HERNU, *La comptabilité publique*, op.cit., 383 pages.

⁵⁷Voir les articles 59 à 62 de la directive.

d'un encadrement très strict par des textes. Contrairement à la pratique ancienne, le nombre de véhicule de fonction a été réduit à quelques autorités.⁵⁸

Il en est de même des baux administratifs pour lesquels la réglementation s'est voulu prudente en prenant des garanties en vue d'éviter des abus. S'agissant des baux consentis à l'État⁵⁹, il faut une procédure de mise en concurrence entre bailleur qui nécessite une inspection technique des immeubles, un arbitrage par la commission nationale en charge des opérations immobilières et un examen par le Conseil des ministres des propositions qui sont retenues. Le travail technique est réalisé par le ministère en charge de l'habitat tandis que la détermination des loyers se fait par le ministère en charge de finances auprès de qui se font l'expression et l'arbitrage des besoins.⁶⁰

En ce qui concerne, les baux consentis par l'État, il convient de mentionner que la procédure requiert l'autorisation préalable du ministre des finances. Tout preneur est obligé de constituer une caution auprès du régisseur ou du gestionnaire de la structure dûment mandaté par l'État. On constate que le comptable matière semble être la personne la mieux indiquée pour percevoir cette caution de garantie sauf que dans l'esprit des textes, on a voulu isoler la gestion des deniers et celle des matières dans un but d'efficacité.⁶¹

La planification pour une bonne gestion des biens passe également par l'encadrement dans l'utilisation des biens. Le mouvement interne des matières est étroitement suivi et s'effectue soit par affectation ; soit par mutation des matières. L'affectation est un mouvement des matières du magasinier fichiste vers un détenteur des matières d'un même bureau comptable matières.⁶² Elle doit faire l'objet d'un bordereau d'affectation établi par l'ordonnateur. S'agissant de la mutation, elle a lieu entre deux détenteurs d'un même bureau comptable matière et qui peut concerner que le matériel mis en service. Elle est également soumise à

⁵⁸ Voir l'article 11 du décret n°2016-1056/PRES/PM/MINEFID/MATS/MTMSUR du 14 novembre 2016 portant réglementation de l'utilisation des véhicules de l'État, de ses démembrements et des autres organismes publics qui prévoit que : « Ont droit à un véhicule de fonction : le Chef de l'État, le Président de l'Assemblée Nationale, le Premier ministre, les Présidents d'institutions, les Présidents des juridictions supérieures, les Membres du gouvernement, les Personnalités ayant rang de ministre, les anciens chefs d'État, les Chefs des missions diplomatiques et consulaires à l'étranger, les gouverneurs de région, les haut commissaires de province ».

⁵⁹ Voir Ousséini OUEDRAOGO, « Les baux administratifs comme moyens de l'action administrative au Burkina Faso », Colloque sur l'action publique, Laboratoire Droit Public et Science Politique, Université Ouaga II, les 03 et 04 octobre 2019.

⁶⁰ Voir l'article 15 du décret n°2016-200/PRES/PM/MINEFID/MUH du 11 avril 2016 portant réglementation générale des baux administratifs.

⁶¹ Voir les articles 42 et 43 du décret n°2016-200/PRES/PM/MINEFID/MUH du 11 avril 2016 portant réglementation générale des baux administratifs

⁶² Article 41 du décret n°2016-603/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant comptabilité matières de l'État et des autres organismes publics.

l'établissement d'un bordereau de mutation dûment signé de l'ordonnateur. Les textes prévoient que les matières puissent sortir temporairement du patrimoine de l'État mais pour des raisons bien précises. Il s'agit des sorties pour réparation, des prêts de matières entre différents détenteurs des matières et de la location des matières. Seul un bordereau de sortie temporaire de l'ordonnateur peut autoriser une sortie temporaire de matières.

2) La transparence dans la sortie définitive des matières

Le dispositif sur la comptabilité matières a organisé la procédure de sortie des biens du patrimoine de l'État qui se traduit par l'établissement d'un ordre de sortie définitive établi par les ordonnateurs des matières⁶³. À ce niveau, c'est ce qu'on appelle communément en comptabilité la mise en rebut qui peut être volontaire ou indépendante de la volonté de l'État. Tel est le sens de l'arrêté n°2017-303/MINEFID/SG/DGAIE portant modalités d'entrée et de sortie des matières du patrimoine de l'État et des autres organismes publics.⁶⁴

Elle peut selon les textes prendre plusieurs formes, notamment la consommation; le transfert définitif des matières entre bureaux comptables matières; la réforme des matières; les dons et legs⁶⁵; la destruction accidentelle des matières dûment constatée; la perte ou la disparition des matières dûment constatée; la constatation des manquants de matières, suite à un inventaire physique. Pour la mise en rebut, le décret portant comptabilité matières fixe les conditions de la sortie définitive des biens du patrimoine de l'État. Il s'agit ici d'établir une certaine traçabilité des sorties définitives, gage d'une gestion efficace des biens et élément de transparence.

En dehors de ces cas prévus par le décret, le dispositif organise une procédure particulière pour la vente des biens mobiliers et matériels de l'État qui sont réformés.⁶⁶ La réforme des matières doit faire l'objet de procès-verbal indiquant la destination desdits biens qui peut se traduire par une vente, une destruction, une exposition dans un musée une démolition parfois avec ou sans récupération de pièces. Pour une question de transparence, il convient ici d'insister sur la procédure de vente dont on sait qu'elle peut faire l'objet de manipulation à

⁶³ Aux termes de l'article 44 du décret portant comptabilité matières, les sorties définitives sont générées par : la consommation, le transfert définitif des matières entre bureaux comptables matières ; la réforme ; les dons et legs ; la destruction accidentelle des matières dûment constatée et la constatation des manquants de matières, suite à un inventaire physique.

⁶⁴ Aux termes de l'article Au sens du présent arrêté, il y a sortie définitive des matières dans les cas suivants : la consommation ; le transfert définitif des matières entre bureaux comptables matières ; la réforme des matières ; les dons et legs ; la destruction accidentelle des matières dûment constatée ; la perte ou la disparition des matières dûment constatée ; la constatation des manquants de matières, suite à un inventaire physique.

⁶⁵ Voir arrêté n°2019-259/MINEFID/SG/DGAIE du 24 juin 2019 portant procédure de réception, de déclaration et d'enregistrement des dons et legs de matières reçues par l'État et les autres organismes publics.

⁶⁶ L'article 50 du décret portant comptabilité matières, la réforme des matières intervient chaque fois qu'elles ne sont plus susceptibles d'emploi ou de réemploi, ou que leur degré d'altération ou d'usure le justifie.

des fins de détournement. Aussi a-t-on instauré un système de concurrence pour sélectionner les personnes intéressées par l'acquisition de ces biens.

La procédure de vente telle que prévue est celle déjà utilisée pour la vente publique en général. Il s'agit de la vente aux enchères publiques prévue par le décret n°2011-575/PRES/PM/MEF du 18 août 2011 portant réglementation de l'aliénation des biens mobiliers et matériels réformés et assimilés de l'État et de ses démembrements. Le dispositif au nom de la transparence adopte par principe l'offre d'achat sous pli fermé dont les modalités sont fixées par le cahier des charges n°2017-359/MINEFID/SG/DGAIE/DAIE régissant la vente aux enchères publiques sous pli fermé des biens mobiliers et matériels réformés de l'État et ses démembrements. La procédure est gérée par des commissions assistées dans leurs travaux par des organisateurs chargés de l'allotissement et de la réception des offres⁶⁷. La condition pour qu'un bien soit éligible à l'offre d'achat sous pli fermé est qu'il ait une valeur égale ou supérieure à cent mille (100 000) francs CFA. Au nom de la concurrence, toute personne intéressée est admise à soumissionner par écrit sous pli fermé après paiement d'une caution de 10% du montant de la mise à prix. Pour des questions de transparence, les dépouillements des offres se font en séance publique au vu et su de tous et la liste est ensuite affichée à la direction générale chargée des affaires immobilières et de l'équipement de l'État ainsi que dans les structures détentrices du matériel. Cette formalité vise non seulement à informer le public des résultats du dépouillement mais également à pouvoir choisir une autre personne en cas de défaillance dans la mesure où l'adjudicataire dispose d'un délai de deux jours ouvrables à compter de l'affichage pour s'acquitter du prix majoré de 9% au titre des taxes et frais divers⁶⁸ après déduction du montant de l'acompte de 10% acquitté.

La seconde procédure qu'on peut considérer comme étant celle exceptionnelle est la vente aux enchères publiques à la criée. Cette procédure s'applique aux matériels et mobiliers ne remplissant pas les conditions pour la vente publique sous pli fermé⁶⁹. Là, également la

⁶⁷ L'arrêté n°2017-358 /MINEFID/SG/DGAIE du 22 août 2017 fixant les modalités des ventes aux enchères publiques des objets mobiliers et matériels réformés et assimilés de l'État et de ses démembrements, prévoit la commission nationale, la commission régionale et la Commission ad hoc des ministères, missions diplomatiques et consulaires.

⁶⁸ Voir article 417 du CGI qui fixe désormais le taux des droits de mutation de meubles à 5% depuis janvier 2018 alors que l'ancien tarif était de 7%. À cela, il faut ajouter 1% pour les frais divers comprenant notamment les droits de timbre et 1% pour la commission à titre ristournes. En principe, avec la réduction des droits de mutation des meubles à 5%, le prix de l'adjudication doit être désormais majoré de 7%.

⁶⁹ Aux termes de l'article 11 de l'arrêté n°2017-358 : « La vente aux enchères publique à la criée porte sur : tous autres matériels non énumérés à l'article 3 du présent arrêté ; tous autres matériels énumérés à l'article 3 n'ayant pas été adjugés lors d'une première vente aux enchères publiques sous pli fermé(excepté le matériel roulant) ; les matériels et mobiliers saisis, abandonnés ou mis en dépôt dans les structures en charge de la sécurité(excepté le

procédure de vente est gérée par des commissions prévues au niveau central et régional. Cette procédure beaucoup plus allégée que la première retient comme adjudicataire le dernier enchérisseur avec paiement au comptant du prix d'adjudication majoré de 9% représentative des droits et taxes avec enlèvement immédiat et sans garantie. Il faut cependant noter qu'il existe un flou dans le dispositif notamment à l'article 15 de l'arrêté fixant les modalités de vente aux enchères publiques qui prévoit que tout matériel non adjudgé est reversé à la commission à toutes fins utiles. C'est là une illustration que le dispositif n'est pas allé à son terme. La commission ne dispose-t-elle pas du droit d'en faire ce qu'elle veut ? Les textes ne donnent pas une réponse assez claire alors même que l'objectif est de gérer au mieux les biens pour l'intérêt général. Peut-être, pourrait-elle décider d'en faire don à des personnes qui seraient dans le besoin ? La réponse est introuvable même si au regard des conditions de vente, il s'agit de biens dont la valeur est quelque peu dérisoire.

Il y'a toutefois lieu de rappeler que pour ce qui est des biens immeubles, il faut se référer à la loi portant réforme agraire et foncière qui fixe leurs modalités de gestion et d'administration.⁷⁰

Pour conclure, il y'a lieu de retenir que la mise en œuvre de la gestion comptable matière, en dépit des vertus qu'on peut lui reconnaître dans la modernisation de la gestion publique est un outil qui reste à parfaire.

I- Un outil de gestion perfectible

Dans l'esprit du décret n°2016-603 portant comptabilité matières, les bureaux comptables matières sont mis en place pour l'administration et la gestion des matières de l'État. Ils ont été créés et ont reçu compétence spéciale pour prendre en charge cette question spécifique. C'est d'ailleurs pourquoi, a été mis en place un réseau comptable matières autonome avec une responsabilité plus accrue. Pourtant force est de constater à la lecture du décret que derrière cette construction sans ambiguïté se masque une réalité beaucoup plus complexe qu'on ne l'imagine. Aussi peut-on percevoir un véritable enchevêtrement dans la compétence des structures pouvant intervenir dans la gestion des biens de l'État. L'autonomie fonctionnelle voulue est discutée **(A)** tandis que la réforme elle-même semble inachevée **(B)**.

matériel roulant à quatre roues et plus) ; le matériel visé à l'article 3 dont le montant de la mise à prix est inférieur à cent mille(100 000) francs CFA ».

⁷⁰ Pour ce faire, voir la loi n°034- 2012/AN du 02 juillet 2012 portant réforme agraire et foncière et le décret n°2014-481/PRES/PM/MATD/MEF/MHU déterminant les conditions et les modalités d'application. JO 38 du 18 septembre 2014.

A- Une autonomie fonctionnelle discutée

L'idée maîtresse de l'institution de la comptabilité matières réside dans une volonté d'accorder aux structures chargées de l'administration et de la gestion plus d'autonomie. Pourtant, si le principe en lui-même ne semble pas être discutable, il est incontestable que la réforme fait face à des défis à relever. Ces défis sont particulièrement visibles à travers la concurrence des autres acteurs (1) et l'insuffisance des compétences techniques (2).

1) La concurrence des autres acteurs

À côté des structures en charge de la comptabilité matières qui techniquement sont rattachés à la direction des affaires immobilières et de l'équipement de l'État coexistent d'autres structures au sein du ministère des finances à travers certains services qui peuvent disputer les mêmes compétences. La pratique actuelle dans le fonctionnement des structures révèle une sorte de concurrence que l'on peut analyser sous un triple prisme.

Premièrement, les bureaux comptables disputent certaines compétences avec les Directions de l'administration et des finances qui sont rattachées aux ministères, institutions, établissements publics de l'État et aux collectivités territoriales. En réalité, la gestion des matières relevait des attributions des directions des affaires financières (DAF)⁷¹ alors que l'autonomisation de la gestion des matières est actée par la réforme. En effet, le décret portant organisation-type des départements ministériels en son article 48 donne compétence à la DAF en matière gestion des biens de l'État et de tenue de la comptabilité matières des structures auxquelles elles sont rattachées⁷². Avec la mise en place des bureaux comptables matières à qui les textes donnent compétences pour s'occuper spécifiquement de cette question, naît une compétence concurrente avec la DAF. En réalité, les bureaux comptables matières sont l'émanation des services des affaires immobilières et de l'équipement (SAIE) rattachés à la DAF. On voit donc que c'est une attribution non moins importante de cette direction qui vient être

⁷¹ Aux termes de l'article 48 du décret n° 2016027/ PRES/PM/SGGCM du 23 février 2016 portant organisation type des départements ministériels : « La Direction de l'administration et des finances est chargée d'élaborer et d'exécuter le budget du département; d'assurer la gestion des biens meubles et immeubles et tenir la comptabilité matière du département; d'assurer la sécurité du personnel et des biens; de conduire le processus de mise en place du budget programme du ministère en collaboration avec la DGESS; de produire les rapports périodiques sur l'exécution du budget du ministère ».

⁷² Voir l'article 48 décret n°2016- 027/PRES/PM/SGG-CM du 23 février 2016 portant organisation-type des départements ministériels : « La Direction de l'administration des finances (DAF) a pour mission la gestion des moyens financiers et matériels du ministère. À ce titre, elle est chargée notamment : d'élaborer et d'exécuter le budget du département, d'assurer la gestion des biens meubles et immeubles et tenir la comptabilité matières du département ; d'assurer la sécurité du personnel et des biens ; conduire le processus de mise en place du budget programme du ministère en collaboration avec la DGESS ; de produire les rapports périodique sur l'exécution du budget de ministère.

supprimée comme il en avait été avec l'érection du service de gestion des marchés publics en direction des marchés publics, de même que le service administratif en direction des ressources humaines.

Cette situation est source de conflits dans certains départements ministériels comme celui en charge de la fonction publique pour la gestion de certaines matières. Jusque-là, la DAF reste compétente pour gérer les matières alors que le dispositif prévoit que cette tâche revienne aux bureaux comptables matières. Si pour le matériel roulant et le mobilier de bureau et autres le conflit ne semble pas très ouvert à la lumière du dispositif sur la comptabilité matières, tel n'est pas le cas par exemple pour la dotation en carburant.

En second lieu, les biens soumis à la comptabilité matières doivent au regard des textes faire l'objet de valorisation puisque l'inscription dans le bilan comptable en fait une obligation⁷³. À ce niveau, il y'a lieu de noter l'absence du service du cadastre dans le processus de valorisation. Cette situation pose nécessairement problème en raison de l'absence d'une bourse surtout immobilière au Burkina Faso qui permet de se faire une idée sur la valeur des immeubles. Pour les immeubles bâtis par exemple, l'inscription se fait au coût historique mais pour les terrains nus, il faut se référer à la valeur vénale ou actuelle⁷⁴. Or le cadastre est le service public le mieux outillé pour déterminer les valeurs vénales des terrains même si parfois on peut avoir recours à un expert privé pour exécuter la tâche. Mais au-delà, l'administration du cadastre intervient dans la procédure de sécurisation des biens. À ce propos, il est fort intéressant de remarquer que la réforme comptable matières ne s'est pas trop préoccupée de la sécurisation des biens immobiliers de l'État. D'ailleurs, on est plus conforté lorsqu'on se réfère à l'article 199 de la RAF qui dispose que : « le cadastre est l'inventaire de la propriété foncière et immobilière. Il est un système unitaire des archives techniques, fiscales et juridiques de toutes les terres du territoire national. Il constitue un ensemble de techniques ou d'outils d'identification, d'enregistrement, de description et d'évaluation des terres. Il doit être descriptif, exhaustif et permanent ». À travers ce texte, on voit apparaître clairement l'importance du service du cadastre dans le processus de sécurisation foncière. L'objet est donc de préciser les indications relatives à la propriété, aux droits réels, à la contenance, à l'affectation ou à la nature des cultures et à l'évaluation des immeubles bâtis et non bâtis. L'immatriculation cadastrale donne un identifiant unique à chaque terre, base de l'enregistrement des droits dans le livre foncier.

⁷³ Lire Romain LEBLANC-MASSON, « Propriété ou contrôle. Critère pour inscrire un actif au bilan comptable d'une personne public », *in droit et comptabilité*, op cit., pp.390-402.

⁷⁴ Article 38 du décret n°2016-603 /PRES/PM/MINEFID du 8 juillet 2016 portant comptabilité des matières de l'État et des autres organismes publics.

En dehors du service du cadastre, la gestion des biens immeubles incombe aux services domaniaux notamment en ce qui concerne la délivrance des titres d'affectation et d'occupation.⁷⁵ Avec la mise en place de la comptabilité matières, peut-on toujours affirmer que la gestion du domaine foncier national relève toujours de la compétence des services en charge des domaines. Faut-il comprendre que la direction des affaires domaniales a perdu une prérogative; celle de gérer les biens immeubles de l'État ? La question ne semble pas tranchée au regard des textes régissant la comptabilité matières et la loi sur la réforme agraire et foncière. En attendant, le receveur des domaines en sa qualité de conservateur du domaine détient les livres fonciers avec les immatriculations prévues à cet effet tandis que le comptable matière est également détenteur et gestionnaire du patrimoine immobilier de sa structure de rattachement.

En troisième lieu, la concurrence entre les structures se ressent au niveau de la sortie des matières notamment en matière de vente aux enchères publiques. Avant la création d'une direction chargée de gérer les biens meubles et immeubles, cette prérogative incombait aux receveurs des domaines. D'ailleurs, les services des domaines restent toujours compétents en matière de vente aux enchères publiques sauf pour ce qui est du matériel réformé de l'État. Un diagnostic des textes permet de se rendre compte en réalité qu'une vente aux enchères publiques n'a d'intérêt pour l'État que dans la mesure où il y'a des recettes à percevoir. Ces recettes se composent non seulement des prix de vente adjugé mais des impôts qui grèvent ces opérations notamment les droits d'enregistrement et de timbre. C'est pour toutes ces raisons que les dispositions du CGI font obligation à toute personne désirant procéder à une vente aux enchères publiques d'en faire au préalable une déclaration auprès du service des impôts territorialement compétent⁷⁶. Certes, il est vrai que la loi dispense de la déclaration les agents publics qui procèdent aux ventes de mobilier de l'État mais à l'adjudication, la procédure de mutation ne peut s'opérer que si les impôts et taxes dus sont versés. Or, dans la mise en place des commissions chargées des ventes aux enchères publiques, les services des domaines ont été littéralement ignorés sinon dépouillés d'une prérogative qui normalement leur incombe.

Il convient d'insister sur la situation particulière des biens immobiliers qui en plus de la codification doivent faire l'objet d'immatriculation⁷⁷. Cette immatriculation risque de faire doublon avec la procédure d'immatriculation prévue par la loi sur la réforme agraire et

⁷⁵ Voir également la loi n°034-2012/AN du 02 juillet 2012 portant réforme agraire et foncière.

⁷⁶ Voir les articles 461 à 464 du code général des impôts.

⁷⁷ L'immatriculation consiste à inscrire ou à marquer physiquement un numéro sur un bien meuble ou immeuble afin de faciliter son identification. Le numéro affecté à chaque bien meuble ou immeuble doit être mentionnée de façon lisible et indélébile sur une partie de la matière.

foncière⁷⁸. Ne fallait-il pas pour le cas particulier des immeubles renvoyer à la procédure d'immatriculation de la RAF simplement. L'explication pourrait être trouvée dans le processus de mise en place de la réforme qui n'a certainement pas associé toutes les structures qui interviennent directement ou indirectement dans la gestion du patrimoine de l'État.

En plus du rattachement fonctionnel, existe une guéguerre entre la direction générale de la comptabilité publique et la direction générale des affaires immobilières et de l'équipement de l'État. En raison du statut de comptable public accordé au comptable des matières, la direction générale de la comptabilité publique s'estime devoir être la structure de rattachement des bureaux comptables matières au détriment de la direction chargée de la gestion des matières.

Toutefois, au-delà des difficultés d'ordre organisationnel, les innovations introduites requièrent certaines compétences d'ordre technique de la part des acteurs qui sont insuffisantes.

2) L'insuffisance des compétences techniques

La comptabilité générale de l'État doit s'appuyer sur la comptabilité des matières comme le prescrivent les textes. De ce point de vue, il est plus que nécessaire que la réforme fasse l'objet d'appropriation par les acteurs chargés de sa mise en œuvre et que cette comptabilité soit tenue de façon rigoureuse. Les conditions régissant le mouvement des matières, les documents administratifs et comptables qui interviennent en la matière ont été prévus et établis par les textes d'application du décret relatif à la comptabilité des matières. Le système d'immatriculation des matières a été mis en place et les comptables principaux des matières des ministères et institutions ont été nommés. Mais, de prime abord, on peut retenir que tous ceux qui ont été nommés n'ont pas un profil de comptable ou du moins de financier ; ce qui d'ailleurs n'est pas satisfaisant. Or, les nombreux agents des services comptables qui ont été généralement formés à l'École nationale des régies financières ont été taillés et moulés dans la comptabilité de gestion⁷⁹, c'est-à-dire la comptabilité de type caisse, donc pas très bien outillé en comptabilité générale. Par l'expérience, les agents n'ont qu'une formation assez superficielle sur les modules de comptabilité générale, à l'exception de ceux qui font l'option fiscalité et à un degré moindre ceux de l'option comptabilité. Parmi les agents nommés à la tête des bureaux comptables matière, on retrouve d'autres profils comme des administrateurs des services hospitaliers, des conseillers en administration scolaire et universitaire, de même que des conseillers d'intendance scolaire et universitaire qu'il convient de mettre à niveau par

⁷⁸ Voir les articles 238 à 247 de la loi n°034-2012 portant Réforme agraire et foncière.

⁷⁹ En 2018, un module de formation en comptabilité matières a été introduit dans les programmes d'enseignement à l'École nationales des régies financières et depuis 2016 à l'ENAM.

le renforcement des connaissances sur la comptabilité publique, en général, afin qu'ils puissent maîtriser les techniques comptables liées au système des droits et obligations constatés. Pourtant, les textes définissent un profil type des comptables matières. Ce poste est normalement réservé aux agents formés à l'École nationale des régies financières.⁸⁰

Cette mise à nouveau devrait s'étendre également aux organes de contrôle telle la Cour des comptes, dont une partie du personnel a besoin de connaissance en comptabilité, notamment les magistrats de carrière qui sont dans cette juridiction financière et qui n'ont même pas été initiés aux fondamentaux de la comptabilité⁸¹.

L'institution de la comptabilité des matières implique un investissement significatif en ressources humaines tant dans les départements ministériels, les organismes publics que dans les organes de contrôle. Il aurait été beaucoup plus intéressant que des experts comptables puissent, par exemple, être recrutés dans la fonction publique. Il n'est pas évident que l'État accepte de supporter le coût qu'il faut en termes de charges salariales, comparativement au secteur privé. Pourtant, la qualité des informations financières, voire celle des décisions publiques y relatives dépend incontestablement de la qualité du personnel chargé de gérer le patrimoine de l'État. Mais pour éviter le coût social trop élevé d'un tel recrutement, il pourrait être envisagé des conventions d'assistance avec des cabinets privés comme c'est le cas avec les cabinets d'avocats en vue d'assister l'État dans certaines procédures contentieuses.

Pour réussir cette mission, l'État a mis en place un mécanisme intitulé « Projet comptabilité matières dans l'administration publique du Burkina Faso (PCMAP-BF) » pour la période 2012-2018 dont l'objectif global est d'assurer l'implantation d'un système harmonisé de gestion, d'informations statistiques et comptables des biens meubles et immeubles de l'État et de ses démembrements. Sur la période 2013-2018, 2612 agents ont été formés. Ces acteurs sont composés de tous les comptables principaux des matières nommés, des cadres, des responsables de programme budgétaire, des responsables administratifs et financiers des projets et programmes de développement, des directeurs généraux et directeurs de l'administration et des finances d'EPE. Selon les résultats de l'enquête de satisfaction, 87%

⁸⁰ Voir la décision n°2017-004/MINEFID/SG/DGAIE du 31 janvier 2017 portant adoption du profil type des comptables matières de l'État et des autres organismes publics. Pour les comptables principaux des matières, il faut appartenir à la catégorie A ou B avec un diplôme de l'ENAREF et pour les comptables secondaires, appartenir aux catégories A, B ou C formés à l'ENAREF. Pour plus de détails, lire Pierrot SEGO, « Gestion budgétaire par la performance au sein des États membres de l'UEMOA : un ambition, quatre défis », op., cit., pp. 162-163.

⁸¹ Pour le moment, les différents corps de contrôle n'ont pas encore reçu de formation sur la comptabilité matières.

des comptables matières estiment que les formations reçues répondent fortement à leurs attentes. Ils évoquent principalement comme motifs de satisfaction la pertinence et la diversité des thématiques de formation⁸².

Toutefois, les collectivités territoriales, les services techniques déconcentrés et les EPE n'ont pas été suffisamment touchés par cette phase de formations des acteurs de la comptabilité des matières, ni même par l'opérationnalisation de la réforme⁸³. Par ailleurs, les acteurs tels que les ordonnateurs matières, les corps de contrôle, les magasiniers fichistes et les utilisateurs finaux n'ont pas bénéficié d'une sensibilisation ou d'une formation adéquate⁸⁴. En termes de formation des acteurs, on peut noter une très grande satisfaction dans la mesure où près de 5000 personnes sur 2000 initialement prévus ont été formés et sensibilisés sur la tenue de la comptabilité des matières et la bonne gouvernance des biens publics⁸⁵. Au total, si un motif de satisfaction peut être tiré pour ce qui est du niveau actuel de la mise en œuvre, la réforme n'est toujours pas achevée.

B- Une transformation inachevée

La création des bureaux comptables matières au sein des ministères et institutions ainsi qu'auprès des établissements publics de l'État et des collectivités territoriales répond à un souci d'autonomisation mais surtout de responsabilisation des acteurs chargés de la gestion des matières.⁸⁶ A l'heure actuelle, il ressort une incertitude quant au régime de la responsabilité des acteurs (1). En outre, le niveau de réalisation actuel de la réforme comporte des insuffisances à corriger (2).

1) Un régime de responsabilité incertain

La comptabilité matière tout comme celle en deniers soulève le problème de la responsabilité des acteurs. De ce point de vue, il convient d'examiner ce régime de responsabilité en passant en revue successivement celle des ordonnateurs puis celle des comptables.

S'agissant des ordonnateurs, c'est une catégorie d'acteurs regroupe les ministres, les présidents d'institutions constitutionnelles et les représentants légaux des Collectivités

⁸² Voir rapport de l'évaluation finale du PCMAP-BF.

⁸³ À ce jour, on peut noter qu'au niveau central, seul les comptables principaux matières ont été nommés. La prochaine étape est supposée être la nomination des comptables principaux matières des EPE et des collectivités territoriales.

⁸⁴ Voir le rapport d'évaluation finale du projet comptabilité matières dans l'administration publique du Burkina Faso (PCMAF-BF).

⁸⁵ Cet écart s'explique principalement par des formations faites à la demande de certains ministères et institutions dont le projet n'avait pas prévu dès le départ dans sa formulation.

⁸⁶ Confère les articles 4 à 6 du décret n°2016-603 portant comptabilité matières au Burkina Faso.

territoriales et des Établissements publics soumis à la comptabilité publique. Toutefois, le ministre des finances a le statut d'ordonnateur principal des matières communes⁸⁷. Il joue aussi un rôle prépondérant par rapport aux autres, notamment sur le plan de la gouvernance des matières, de la gestion du domaine foncier de l'État, ainsi que des immeubles et du matériel roulant de l'État, de la coordination de toutes les activités liées à la gestion du patrimoine de l'État. La réglementation prévoit une responsabilité pour les ordonnateurs des matières sans donner d'autres détails ; ce qui fait qu'on est en droit de se poser la question de savoir si cette responsabilité peut vraiment être mise en jeu⁸⁸, d'autant plus que dans la pratique, la responsabilité de l'ordonnateur est rarement évoquée devant les juridictions.

On pourrait tout de même avec l'apparition du concept de responsabilité managériale l'invoquer à l'encontre d'un ordonnateur indélicat. En fait de responsabilité managériale, il faut partir du postulat que tout fonctionnaire est astreint à un devoir de *redevabilité* envers la société qui l'oblige à rendre compte de la mission à lui confiée. Exigence de la démocratie et de l'État de droit, elle implique que toute personne investie d'un mandat public soit, dans l'obligation de rendre compte de la confiance qui lui a été accordée, notamment par les électeurs⁸⁹. Pour Yakouba OUEDRAOGO, elle participe du mouvement de responsabilisation des acteurs financiers, dans un contexte souvent dominé par le sentiment d'impunité des malversations et de mauvaise gestion financières⁹⁰. Au Burkina Faso, elle ne repose pas clairement sur un texte sauf à affirmer qu'elle découle d'une obligation générale pour les gouvernants de rendre compte aussi bien politiquement qu'administrativement. Mais on peut tout de même évoquer la directive portant code de transparence et la loi nationale de transposition pour y déceler ne serai-ce que de façon apparente l'obligation de rendre compte⁹¹.

⁸⁷ Article 11 du décret n°2016-603. Il faut noter que les ordonnateurs principaux peuvent déléguer leurs compétences.

⁸⁸ Jean Bernard MATTRET, *La comptabilité publique*, op. cit., p.87.

⁸⁹ Sébastien KOTT, « Le rôle de la comptabilité en droit public financier », in *Droit et comptabilité* op.cit., p.163.

⁹⁰ Yakouba OUEDRAOGO, *L'influence de la démarche de performance sur le droit public financier des Etats membres de l'UEMOA*, op.cit., p.311.

⁹¹ 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 et l'alinéa 4 de l'article 2 de la loi n° 008-2013 /AN portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au Burkina Faso : « Les citoyens, à la fois contribuables et usagers des services publics, sont clairement, régulièrement et complètement informés de tout ce qui concerne la gouvernance et la gestion des fonds publics. Ils sont mis en capacité d'exercer, dans le débat public, leur droit de regard sur les finances de toutes les administrations publiques. Lire Adamou ISSOUFOU, « La transparence des finances publiques : un nouveau principe budgétaire dans l'Union économique et monétaire ouest-africaine(UEMOA) ? » in *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique*, Mélanges en l'honneur de Michel BOUVIER, L'harmattan, Paris, 2019, pp.269-301.

En France par contre, son fondement peut être trouvé dans la déclaration des droits de 1789 en son article 15 en vertu duquel : « La société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration ».

Le dispositif prévoit que l'ordonnateur des matières est habilité à donner les ordres de mouvement des matières et en est le responsable tandis que la gestion incombe au comptable matières nommé auprès de lui pour assurer la tenue de la comptabilité et la gestion des matières.⁹² Les comptables matières sont nommés en Conseil des ministres sur proposition du ministre des finances. Il ressort d'ailleurs, des textes que ce dernier est rattaché à la direction chargée de la comptabilité des matières qui est logée au sein du ministère en charge des finances.⁹³ S'interroger sur le rattachement des bureaux comptables matières sème alors un flou dans l'esprit de l'observateur dans la mesure où l'administration des matières et leur gestion sont un tout indivisible. De ce point de vue, l'ordonnateur doit normalement valider le compte de gestion du comptable en fin d'exercice comptable.

Quant au comptable matière, on perçoit à travers les textes, une volonté d'accorder leur accord le même statut que les comptables en deniers puisque ces derniers sont directement rattachés à la direction générale de la comptabilité publique pour la gestion des deniers dont ils sont responsables. Même s'il est vrai que le comptable matières a le statut de comptable public à l'instar du comptable en denier, l'exécution des opérations financières n'obéit pas aux mêmes règles que le mouvement des matières. En matière d'exécution des opérations financières, le déroulement est soumis au visa du contrôleur financier, bras technique du ministre en charge des finances chargé de veiller à la régularité des opérations à travers son contrôle. Comme l'a si bien résumé M. CRUCIS, la nature du contrôle de la régularité financière est en fait déterminée par sa place dans le processus complexe de l'opération de dépense publique où interviennent plusieurs actes juridiques et plusieurs acteurs. En effet, la régularité d'un acte strictement financier est conditionnée par la régularité de certains éléments d'un « acte-hybride » tout simplement parce que le comptable est un élément de la

Les acteurs publics, élus ou fonctionnaires, qui pilotent et gèrent les fonds publics, acceptent les obligations d'intégrité et de rectitude particulièrement exigeantes, à mesure de la confiance qui leur est faite. Les sanctions prévues doivent être effectivement mises en œuvre ».

⁹² Articles 10 à 17 du décret 2016-603 et les articles 12 à 21 de la directive n°03/2012 portant comptabilité matières au sein de l'UEMOA.

⁹³ Voir fiche de poste annexé à la décision n°2017-004 portant définition d'un profil type des comptables matières.

procédure de décision de paiement.⁹⁴ Les opérations de mouvement des matières sans affirmer qu'elles sont simples n'ont pas la même complexité que celles strictement financières.

On peut dès lors, utilement s'interroger sur la pertinence du rattachement direct du comptable matières à la direction chargée de la comptabilité des matières; voire au ministre des finances dans le contexte de la modernisation des finances publiques marqué par l'idée d'une gouvernance managériale. En réalité, il s'agit là d'une transposition au comptable matières du régime du comptable deniers. Or comme l'affirmait Jean François PICARD, « le comptable matières gère des denrées et non des deniers »⁹⁵. Cet imbroglio découle du cadre harmonisé des finances publiques à travers les directives communautaires dont on peut affirmer que l'objectif poursuivi de réformer la gouvernance financière publique n'est pas allé à son terme.⁹⁶ La spécificité des matières aurait commandé qu'on n'appliquât pas au comptable matières le même régime de responsabilité que le comptable en deniers. On peut à l'image de l'indépendance du gestionnaire des deniers avoir voulu réserver la même chose au comptable matières, mais le régime de responsabilité applicable à chaque type d'acteur dans le processus de gestion des matières aurait suffi à assurer une telle indépendance dans la bonne gestion des biens de l'État. L'incertitude qui entoure le rattachement du comptable matières à la fois au ministre sectoriel et au ministre des Finances s'illustre d'ailleurs de façon concrète dans l'organigramme type des ministères d'où il n'apparaît pas tout comme le contrôleur financier et le comptable deniers.⁹⁷ La question s'est encore plus complexifiée à travers le dernier décret qui réforme les postes comptables par une autonomisation du réseau comptable des régies qui donnent compétences aux trésoriers ministérielles compétence pour centraliser les opérations des comptables matières.⁹⁸ La centralisation des opérations de mouvements des matières incombe désormais non seulement au comptable principal des matières au sein des ministères mais également aux trésoriers ministériels. Il est clair que des conflits de

⁹⁴ Lire Henry Michel CRUCIS, « Le contrôle de la régularité financière », *RFDA*, n°8, 1992, pp.730- 748.

⁹⁵ Jean François PICARD, *Finances Publiques*, 2è éd., Paris, LITEC, LexisNexis, 2009, p. 195, paragraphe 324.

⁹⁶ Sur cette nouvelle vision de la séparation des ordonnateurs et des comptables, lire Jean Luc Albert, *Finances Publiques*, Paris, Dalloz, 10è éd., p.243. Voir également Damien CATTEAU, « Le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables publics structure-t-il toujours le système de comptabilité publique français », *in Droit et comptabilité*, op.cit., p.81.

⁹⁷ Voir Décret n°2016-027/PRES/PM/SGG-CM du 23 février 2016 portant organisation-type des départements ministériels. JO n°14 du 07 avril 2016. On peut toutefois noter que le nouvel organigramme type dans le circuit d'adoption prend en compte cette préoccupation. En effet, les BCM y sont prévus même si le problème de rattachement n'y est toujours pas définitivement réglé.

⁹⁸ Article 44 alinéa 2 du décret n°2019-0305/PRES/PM/MINEFID du 15 avril 2019 portant définition et création des postes comptables des administrations des douanes, des impôts et du Trésor : « En outre, elles sont chargées , à travers la tenue de la comptabilité, de la centralisation des opérations réalisées par les comptables rattachés et les comptables matières, des opérations d'inventaire relevant de la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique, de la réalisation et du transfert d'opération pour le compte d'autres comptables ».

compétences sont à prévoir. N'est-ce pas là une stratégie pour la direction de la comptabilité publique de récupérer une compétence qu'elle estime être la sienne de droit ?

Cette situation de double rattachement ou du rattachement direct au ministre des finances pose pas mal de problèmes dans la pratique puisque certains ordonnateurs profitent des failles du dispositif pour confier la gestion des biens relevant de leur département au DAF, en dépit de l'existence des bureaux comptables matières au sein du même département. Tout ceci complique non seulement l'opérationnalisation de la réforme mais aussi les rapports entre les bureaux comptables et les DAF des structures. En effet, aux yeux de certains ordonnateurs, les comptables matières sont vus comme des intrus dans la gestion de leur département voire des obstacles.

Ici également on se heurte à l'éternel problème de manque des moyens matériels et techniques pour l'opérationnalisation de cette réforme.

2) L'insuffisance des moyens

Le démarrage de la réforme dans la gestion des biens de l'État au Burkina Faso a pu révéler dans certains cas des résultats encourageants. Cependant, l'analyse montre que cet outil de gestion manque de moyens pour véritablement connaître son ancrage.

L'objectif d'efficacité recherché dans la bonne gestion publique s'est déjà illustré dans bien de situations au point qu'il est plus que nécessaire de remédier aux insuffisances que connaît la réforme.⁹⁹ Le diagnostic du niveau d'avancement de la réforme comptable matières se limitera aux insuffisances d'ordre matériel, technique et financière.

Au plan matériel, les insuffisances renvoient à la fonctionnalité des bureaux comptables matières. Dans le cadre de l'opérationnalisation de la comptabilité matières, l'État a pu bénéficier d'un appui des partenaires techniques. Ainsi, dans le cadre de l'appui des partenaires du projet, le Programme d'appui au renforcement de la gestion des finances publiques et des statistiques (PARGS-FP) a doté le projet de 75 ordinateurs de bureaux, 75 imprimantes, deux(02) photocopieuses, 02 scanners et 15 chaises en 2016 au profit de certains ministères et institutions tant au niveau central que déconcentré. Par ailleurs, le Projet a acquis en 2018 quarante 40 tablettes au profit des comptables principaux matières au niveau central. Mais jusqu'au premier semestre 2019, aucun bureau comptable matières n'a été

⁹⁹ Le rapport public 2015 de la Cour des comptes constatait déjà une baisse substantielle de la mauvaise utilisation des véhicules suite aux différents contrôles effectués sur les axes routiers. En effet, pour 12 contrôles effectués au cours de l'année 2012 sur 1352 véhicules, 69 ont été mis en fourrière ; soit un taux de 5.10%. Au titre 2013, pour 7 contrôles portant sur 1338 véhicules, on enregistre 37 mises en fourrière, soit un taux de 2.77% et au titre 2014, pour 2 contrôles portant sur 567 véhicules, on enregistre 21 mises en fourrière, soit un taux de 3.70%.

équipé. Cette situation pourrait s'expliquer par l'opérationnalisation tardive des bureaux comptables matières; les comptables principaux matières n'ayant été nommés et installés qu'au mois de mai 2018.¹⁰⁰

Sur le plan technique, la mise en œuvre du projet a contribué à renforcer le suivi régulier des Bureaux comptables matières principaux à travers l'appui technique des experts commis à l'exécution du projet. En entendant la dotation des comptables principaux en kit minimum, il est envisagé la mise en place d'un dispositif d'accompagnement des ministères et institutions en vue de faciliter l'actualisation de la base de données du SIGCM.¹⁰¹ Environ cent cinquante-deux(152) bureaux comptables principaux, soixante-quatre (64) EPE et cinquante-cinq (55) collectivités territoriales ont été appuyés techniquement soit 271 sur les 583 initialement prévus. Dans le cadre de l'appui technique, 1545 livre-journaux des immobilisations, 200 registres de carburant et de Bordereaux d'affectation des matières (BAM) ont été acquis et mis à la disposition des bureaux comptables matières. Il apparaît très clairement que le nombre de structures ayant reçu un appui technique est minime par rapport aux besoins. Le plus grand défi technique à relever reste sans conteste le problème de la qualité du réseau internet dont on sait qu'elle est très capricieuse. Le déploiement de la fibre optique sur toute l'étendue du territoire national pourrait être la solution définitive d'autant plus que ce problème de connexion est national et concerne toutes les activités liées aux TIC¹⁰². D'ailleurs, la digitalisation constitue, de nos jours, le grand défi des administrations et s'impose même comme réforme phare dans la modernisation de l'administration financière voire l'administration toute entière dans l'optique de la performance. En effet, comme le disait Cédric GUILLERMINET, la comptabilité apparaît comme une terre d'élection évidente pour l'informatique à travers l'uniformisation de l'outil informatique comptable des ordonnateurs et des comptables publics autour d'un fichier unique.¹⁰³

¹⁰⁰ La nomination a eu lieu lors de la séance du conseil des ministres du 1^{er} mars 2018 mais les installations se sont poursuivies jusqu'en mai. Pour le moment, n'ont été nommés que les comptables principaux des ministères et institutions. Ceux des établissements publics et des collectivités territoriales restent toujours en attente.

¹⁰¹ Il s'agit ici du Système de Gestion de la Comptabilité Matière qui est un logiciel métier conçu pour suivre le mouvement des matières de l'entrée jusqu'à la sortie définitive.

¹⁰² Au Burkina Faso, le déploiement de la fibre optique a été financé par un projet de la Banque mondiale pour un montant de 11,5 milliards de Francs CFA afin d'améliorer la qualité du réseau internet. Les infrastructures ont été inaugurées le 10 juillet 2018, dans le cadre du projet régional d'infrastructures de communication de l'Afrique de l'Ouest (PRICAO-BF). Il s'agit entre autres du tronçon de fibre optique reliant la capitale Ouagadougou à la localité de Dakola, frontalière avec le Ghana, avec une bretelle Manga-Bagrépole; le point d'atterrissage virtuel (PAV); le point d'échange Internet (IXP) de Ouagadougou.

¹⁰³ Lire Cédric GUILLERMINET, « Chorus et la comptabilité publique », in *doit et comptabilité*, op.cit., pp.91-104.

Sur le plan financier, la mise en œuvre de la réforme comptable matières est nécessairement soumise à la rareté des ressources. En effet, en 2015, la dotation budgétaire globale du projet était de 168200000 FCFA alors que la prévision pour l'équipement des BCM pour la même année était de 150000000.

Pour toute la durée du projet, sur un coût total prévisionnel de 2899809000 FCFA, un montant de 1210456400 Francs CFA a été mobilisé à la date du 31 décembre 2018, soit un gap de 1689352600 Francs CFA. Le gap de financement observé est lié aux faibles dotations budgétaires et aux régulations budgétaires intervenues en cours d'exécution. Sur le montant mobilisé, 1099616462 Francs CFA ont été dépensés, soit un taux d'exécution de 90,84% sur la période de 2012-2018. Le tableau ci-dessous donne un aperçu du bilan financier annuel global de mise en œuvre :

Année	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Totaux
Montant Programmé (1)	100 000 000	146 256 400	500 000 000	126 000 000	126 000 000	300 000 000	300 000 000	1 598 256 400
Montant débloqué (2)	100 000 000	146 256 400	250 000 000	88 200 000	126 000 000	200 000 000	300 000 000	1 210 456 400
Montant Exécuté (3)	100 000 000	114 631 122	250 000 000	86 200 000	124 000 000	195 591 340	229 194 000	1 099 616 462
Taux de déblocage (2/1)	100%	100%	50%	70%	100%	66,67%	100%	75,74%
Taux d'exécution (3/2)	100%	78,38%	100%	97,73%	98,41%	97,80%	76,40%	90,84%

Source : Ministère des finances, Rapport de l'Évaluation finale du PCMAP-BF.

Conclusion

Pour se conformer au cadre harmonisé des finances publiques, le Burkina Faso a institué la comptabilité des matières par l'internalisation des directives UEMOA. En la matière, elle emboîte le pas au Bénin et au Niger dans l'optique de parachever la mise en place de la comptabilité générale de l'État sur la base des droits et obligations constatés. Ce principe, fondé sur l'enregistrement des opérations en comptabilité, dès lors qu'elles sont engagées, a été influencé par le mode de gestion privé, « parce qu'en tout état de cause, il est nécessaire d'avoir une comptabilité commune à tous les agents économiques pour établir des statistiques nationales et internationales »¹⁰⁴.

¹⁰⁴Wadoud Mohamed LAWANI, « La comptabilité publique à l'heure de la constatation des droits et obligations », op.cit., p.150

L'institution de la comptabilité des matières est une réforme non exempte de tout risque mais, elle semble s'inscrire dans la logique des exigences démocratiques¹⁰⁵ en termes de rationalisation des dépenses publiques. Comme l'a si bien exprimé l'Office de la comptabilité publique du Gouvernement américain « toute allocation de ressources rares à des alternatives doit s'appuyer sur des processus de décisions publiques rationnelles et opposables aux tiers (accountability), lesquels ne sauraient prévaloir en l'absence d'un cadre comptable et financier fournissant des informations fiables, sincères et exhaustives ». ¹⁰⁶ Cette réforme apparaît plus responsabilisant pour des acteurs de la gestion des biens de l'État. Elle s'inscrit également dans un contexte plus général de mutation de l'action publique, avec les difficultés qu'elle engendre, tant sur le plan financier, technique, qu'humain¹⁰⁷. Or, dans tous les pays du monde, la question de la gestion des finances publiques a toujours été une équation difficile à résoudre. Celle de la rationalisation de la gestion publique est encore plus parsemée d'obstacles lorsqu'il s'agit d'États qui, comme le Burkina Faso se trouvent confrontés à de multiples problèmes découlant dans nombre de cas d'une situation de pauvreté parfois extrême. Ces obstacles sont le plus souvent liés à l'absence de moyens matériels et humains suffisants pour gérer, ainsi que pour contrôler efficacement, et de manière transparente, les fonds publics¹⁰⁸. L'espoir qui suscite les premiers résultats déjà engrangés est mince avec le défi sécuritaire et ses conséquences auxquels l'État doit faire face, en plus des autres charges.

Ces moyens sont également culturels et relèvent du fait que la nouvelle gestion financière publique, qui découle de la logique gestionnaire propre au secteur privé, a du mal à s'imposer dans une sphère publique parfois très hostile aux changements d'habitude. Si au niveau de la gestion du matériel roulant, on a pu constater une nette amélioration dans l'utilisation des véhicules de l'État, dans les autres cas, un effort particulier doit être fourni. Le cas le plus symptomatique, demeure le patrimoine immobilier de l'État qui est mal connu. Pi, l'État doit établir un plan d'investissement immobilier en raison du fait que de nombreuses structures étatiques sont en location.

¹⁰⁵Marie-Pierre CORDIER, « Les enjeux démocratiques et financiers du débat sur les normes comptables des comptes publics », op. cit., p.38.

¹⁰⁶US Government Accountability Office, Fiscal year 2004. US Government financial statements: sustained improvement in Federal management is crucial to addressing our nation's future fiscal challenges, report GAO-05-284T, 2005, February.

¹⁰⁷Philippe ADHEMAR, « Quelques repères sur la mutation en cours des problématiques budgétaires comptables et d'audit dans le secteur public », *RFFP* n°98, 2007, pp.143-149.

¹⁰⁸Michel BOUVIER, « Nouvelles gouvernance financière publique durable et conduite de la réforme budgétaire dans les pays en développement », *RFFP*, n°98, 2007, p.159.

La réforme vient d'être lancée au Burkina Faso, depuis la prise de fonction des comptables principaux qui sont chargés d'actionner le levier pour faire fonctionner le système. En attendant le bilan, dans quelques années, on ne peut qu'appeler de tous nos vœux le bon déroulement du processus qui pour la phase expérimentale ne concerne pour le moment que l'État en attendant une extension aux collectivités territoriales et aux établissements publics soumis à la comptabilité publique.