

Août 2010



A SAVOIR  
02

# Gestion des dépenses publiques dans les pays en développement

Un outil au service du financement des politiques publiques  
Quelques exemples dérivés du modèle français

Daniel TOMMASI  
*Consultant*

# Gestion des dépenses publiques dans les pays en développement

Un outil au service du financement des politiques publiques  
Quelques exemples dérivés du modèle français

**Daniel TOMMASI**

*Consultant*

*dtommasi@gmail.com*

CONTACT

**Jean-François ALMANZA**

*Département du Pilotage stratégique  
et de la Prospective, AFD*

*almanzajf@afd.fr*

# À Savoir

*Créée en 2010 par le département de la Recherche de l'AFD, la collection À Savoir rassemble des revues de littérature ou des états des connaissances sur une question présentant un intérêt opérationnel.*

*Alimentés par les travaux de recherche et les retours d'expériences des chercheurs et opérateurs de terrain de l'AFD et de ses partenaires, les ouvrages de cette collection sont conçus comme des outils de travail. Ils sont destinés à un public de professionnels, spécialistes du thème ou de la zone concernés.*

Retrouvez toutes nos publications sur <http://recherche.afd.fr>

## [ Avertissement ]

*Les analyses et conclusions de ce document sont formulées sous la responsabilité de son auteur. Elles ne reflètent pas nécessairement le point de vue de l'AFD ou de ses institutions partenaires.*

Directeur de la publication :

**Dov ZERAH**

Directeur de la rédaction :

**Robert PECCOUD**

Conception : Ferrari / Corporate - Tel.: 01 42 96 05 50

Réalisé par : Vif-Argent - Tel. : 01 60 70 02 70

Imprimé en France par : La Fertoise

# Avant propos

De nombreux ouvrages et manuels traitent de la question des finances publiques. Ces publications abordent essentiellement les problématiques (légales et réglementaires) de droit budgétaire. Si celles-ci constituent des outils indispensables aux étudiants et aux praticiens, elles restent difficilement accessibles à un public qui souhaite disposer d'un instrument immédiatement utilisable lui permettant de mieux appréhender l'environnement des finances publiques dans un cadre pratique et plus opérationnel.

Cet ouvrage, qui s'appuie sur l'expérience de terrain de son rédacteur et sur la littérature disponible, fournit un éclairage sur les questions de gestion des dépenses publiques dans les pays en développement. Il contribuera à mieux cerner les possibles concours des réformes des systèmes de dépenses publiques (au niveau global comme sectoriel) à un financement plus efficace des politiques publiques.

Le public potentiel d'un tel ouvrage est varié : agences de coopération, administrations nationales (ministères sectoriels par exemple), étudiants en économie et financement du développement, société civile, etc.

Trois constats sont à l'origine de ce projet :

- l'inexistence d'ouvrages francophones en matière de gestion des dépenses publiques dans les pays en développement ;
- une approche de la gestion des dépenses publiques restrictive (droit budgétaire / approche axée sur les systèmes et les processus sans analyser leur contribution à la mise en œuvre des politiques publiques) ;
- le sujet de la gestion des dépenses publiques trop souvent abordé selon la vision du ministère des Finances et les objectifs qu'il poursuit, et non en fonction de celle des ministères techniques, qui sont les utilisateurs des systèmes en place pour mettre en œuvre leur politique publique.

Il doit permettre de répondre à trois objectifs : fournir des repères sur les systèmes de gestion des dépenses publiques et la manière dont ils contribuent à la réalisation des politiques publiques ; structurer la démarche d'analyse des systèmes de dépenses publiques pour mieux en appréhender les forces et les faiblesses, dans une logique d'amélioration de l'efficacité de la dépense et de la fourniture des services ; prendre du recul sur les grandes réformes en matière de gestion des dépenses publiques et éclairer sur les déterminants clés pour leur réussite.

Un bon système de gestion des finances publiques est indispensable pour la mise en œuvre des politiques nationales et la réalisation des objectifs de développement. S'il n'est certes pas suffisant, un système de gestion des finances publiques transparent et organisé contribue à faciliter la réalisation de ces objectifs. La viabilité de la politique budgétaire et la qualité des politiques publiques sont capitales pour atteindre les objectifs de ces politiques publiques.

Se limitant volontairement aux systèmes de gestion des finances publiques de tradition francophone – même si certaines comparaisons seront établies avec les systèmes d'inspiration anglophone –, l'objet de cet ouvrage est de (i) décrire les systèmes de dépenses publiques au vu des principales étapes du cycle budgétaire, (ii) examiner comment les systèmes de gestion des dépenses publiques (et leur évolution) contribuent à améliorer l'efficacité de la dépense et la fourniture efficiente de services par l'Etat, et (iii) poser la question de l'équilibre à trouver entre les différents objectifs poursuivis par les systèmes de gestion des finances publiques, sachant que ces derniers peuvent parfois paraître contradictoires (contraintes macroéconomiques et réduction de la pauvreté, par exemple).

Fruit d'un partenariat entre l'AFD et le ministère des Affaires étrangères et européennes, cet ouvrage a pour ambition de mettre à disposition des équipes intervenant dans les pays en développement un document de référence sur un sujet dont l'importance ne semble plus à démontrer, notamment du fait de l'utilisation accrue de nouveaux outils de financement de l'aide.

Introduction	7
<hr/>	
1. La gestion des dépenses publiques, ses fonctions et son contexte	15
<hr/>	
1.1. Politiques publiques et gestion des dépenses publiques	15
1.2. Acteurs et informalités	21
1.3. Vers de nouveaux modes de gestion publique ?	25
2. Le cadre de la gestion budgétaire	27
<hr/>	
2.1. Le cadre législatif, réglementaire et administratif du budget	27
2.2. La classification des dépenses budgétaires	43
2.3. La recherche de la performance	57
3. Le cycle de la dépense	79
<hr/>	
3.1. La préparation du budget	79
3.2. L'exécution du budget	109
3.3. Comptabilité et rapports financiers	137
3.4. Le contrôle externe	152
4. Quelques aspects de la décentralisation budgétaire	163
<hr/>	
4.1. Le contexte et les objectifs	163
4.2. La répartition des compétences	164
4.3. Points clés dans le développement de la décentralisation budgétaire	168
4.4. La recherche d'approches innovatrices	172
5. Réformes en matière de gestion des dépenses publiques	175
<hr/>	
5.1. Les diagnostics	175
5.2. Principes en matière de réforme	178
5.3. Quelques points d'attention au niveau sectoriel	184
Conclusion	189
<hr/>	
Liste des sigles et abréviations	191
<hr/>	
Glossaire	193
<hr/>	
Bibliographie	203
<hr/>	



# Introduction

La dépense publique doit être replacée dans un vaste contexte comprenant :

- (i) l'ensemble des systèmes économiques, sociaux et politiques nationaux ;
- (ii) l'approfondissement de la démocratie et de ses exigences de transparence et de « redevabilité » (rendre compte et rendre des comptes) ;
- (iii) les politiques publiques nationales pour la réalisation des objectifs de développement, d'équité et de stabilité macroéconomique ;
- (iv) les divers outils de gestion publique, qui doivent viser à une mise en œuvre efficace des politiques publiques.

Cet ouvrage est centré sur la gestion des dépenses publiques (GDP) qui est un outil essentiel pour la mise en œuvre des politiques publiques. Il a pour but d'examiner comment la GDP peut appuyer de façon optimale cette mise en œuvre dans les pays en développement. Il examine comment les procédures de la GDP fonctionnent, et propose quelques pistes pour en améliorer l'efficacité. Il traite principalement des systèmes de GDP dérivés du système français. Les commentaires de cet ouvrage portent principalement sur la gestion du budget de l'État, mais les opérations des administrations publiques extrabudgétaires et certaines des questions relatives à la décentralisation sont aussi examinées.

La partie 1 situe la GDP par rapport aux autres instruments de mise en œuvre des politiques publiques. Elle présente les objectifs spécifiques de la GDP et ses principaux acteurs. Pour contribuer à des résultats dans la mise en œuvre des politiques publiques, la GDP doit viser à remplir ses trois objectifs spécifiques qui sont :

- *la discipline budgétaire globale*, c'est-à-dire la maîtrise des équilibres et le contrôle des totaux qui sont à la base de toute gestion budgétaire ;
- *une allocation des ressources conforme aux objectifs de politique publique* ;
- *une prestation efficiente des services publics*.

La GDP doit aussi respecter des valeurs sociétales telles que le respect des lois et règlements, la probité, la transparence et la redevabilité à l'égard du Parlement et des citoyens. L'aspect politique de la GDP et les informalités, qui comprennent, entre autres, les jeux d'intérêts dans la société et les relations de pouvoirs entre les différents acteurs, influant fortement sur la capacité de la GDP à remplir ses objectifs, les procédures de la GDP doivent impliquer le politique et viser à révéler les informalités.

Les principaux acteurs de la GDP au sein de l'exécutif sont :

- le Premier ministre et le Conseil des ministres qui ont la charge de prendre les décisions stratégiques ;
- le ministère des Finances qui est chargé de superviser la gestion budgétaire et d'assurer la discipline budgétaire globale ;
- les ministères sectoriels qui sont responsables de la mise en œuvre des politiques publiques dans leur secteur et d'assurer des prestations efficaces de service public.

Le Parlement et la Cour (ou Chambre) des comptes exercent un contrôle externe à l'exécutif.

La partie 2 traite du cadre de la GDP. La section 2.1. examine le cadre législatif et réglementaire et la répartition des responsabilités dans la gestion budgétaire et présente les principaux documents budgétaires et financiers. La loi relative aux lois des finances (LRLF) donne le cadre juridique de la gestion budgétaire. Elle définit les champs respectifs de responsabilité des principaux acteurs et les caractéristiques de l'autorisation budgétaire. Traditionnellement, les dispositions législatives et réglementaires mettaient l'accent sur les contrôles de régularité. Les LRLF récemment adoptées ou en cours de préparation comprennent aussi des dispositions visant à promouvoir une gestion budgétaire orientée vers la recherche de l'efficacité et de l'efficacité dans la gestion budgétaire. Les lois de finances déterminent, pour une année donnée, le montant de l'affectation des ressources et charges de l'État. On distingue la loi de finances initiale, les lois de finances rectificatives et la loi de règlement qui constate les résultats.

La documentation budgétaire annexée à la loi de finances doit comprendre les éléments nécessaires pour analyser la politique économique et budgétaire du gouvernement. Par souci de transparence, la documentation budgétaire communiquée au Parlement devrait comprendre une information sur les opérations financières extrabudgétaires, lorsqu'il en existe. Une information sur l'exécution financière du budget en cours d'exécution doit être régulièrement produite. Les comptes de fin d'année doivent être audités par la Cour/Chambre des comptes, puis présentés au Parlement dans un projet de loi de règlement.

La section 2.2. examine les questions liées à la classification des dépenses budgétaires. Un système de classification des dépenses est un instrument d'analyse et de gestion du budget. Il comprend entre autres :

- une classification par nature économique qui doit être compatible avec le plan comptable de l'État et les standards internationaux définis par le manuel des statistiques de finances publiques du FMI ;
- une classification administrative qui permet d'identifier les services bénéficiaires des crédits ;
- une classification des sources de financement ;
- éventuellement, une classification fonctionnelle (c'est-à-dire une classification par objectifs socio-économiques) conforme aux standards internationaux ;
- éventuellement, une classification programmatique, un programme étant « *un ensemble cohérent d'actions relevant d'un même ministère et auxquels sont associés des objectifs précis, définis en fonction de finalités d'intérêt général, ainsi que des résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation* » (République Française, 2001).

La section 2.3. examine certains instruments axés sur la recherche de la performance dans la GDP, les trois dimensions de la performance étant l'efficacité, l'efficience et la qualité des services rendus. Un budget de programme comprend une classification des dépenses par programme et un projet de performance présentant pour chaque programme les objectifs de performance (c'est-à-dire d'efficience, de qualité du service rendu et d'efficacité) et des indicateurs de performance. Le responsable de programme est chargé de la mise en œuvre de ces objectifs et est redevable des résultats atteints. Les modalités de coordination entre responsables de programme et responsables administratifs doivent être définies de manière adéquate, pour éviter tout risque de conflit.

Les dispositifs contractuels, tels que les contrats d'objectifs et moyens, sont utilisés pour promouvoir le dialogue au sein de l'administration et fixer les engagements de chaque partie prenante. Les accords de partenariat public-privé (PPP) peuvent contribuer à améliorer l'efficience et à mobiliser des financements. Toutefois, ces accords présentent des risques financiers qui doivent être évalués lors de leur préparation et qui nécessitent des dispositifs de suivi adéquats.

L'efficacité des instruments examinés dans la section 2.3 dépend du contexte de chaque pays. Une technique efficace pour la mise en œuvre des politiques publiques dans un pays peut n'être, dans un autre pays, qu'une simple routine bureaucratique détournant de tâches plus essentielles.

La partie 3 examine les différentes phases du circuit de la dépense, qui comprennent la préparation du budget, son exécution, la comptabilité et la production de rapports

financiers et le contrôle externe. La section 3.1. analyse la phase de préparation du budget, qui est essentielle pour assurer la discipline financière globale et une allocation des ressources conforme aux objectifs de politique publique. Les choix en matière de politique budgétaire et les arbitrages entre activités doivent être effectués lors de la préparation du budget. Remettre ces choix à la phase d'exécution du budget décrédibilise le budget voté par le Parlement. La formulation de la politique budgétaire relève en grande partie de choix politiques. Le rôle du Conseil des ministres est crucial pour assurer un consensus au sein de l'exécutif et garantir que les décisions sont comprises et appliquées par tous les départements ministériels.

Pour assurer la discipline financière et la viabilité des politiques budgétaires, il convient de disposer d'un cadre macroéconomique à moyen terme, comprenant un tableau des opérations financières de l'État (TOFE) prévisionnel, d'analyses de viabilité de la dette publique et d'estimations de l'impact financier futur de la politique budgétaire. Une réflexion stratégique conduite en amont de la procédure de préparation du budget est essentielle pour formuler les politiques budgétaires. Lors de la préparation du budget, il convient de bien identifier les écarts entre les stratégies et les projets de budget ministériels et de proposer les mesures correctrices nécessaires, si ces écarts sont importants.

Afin d'éviter que la préparation budgétaire soit dominée par les marchandages sur des activités et des projets individuels et d'encourager la formulation des choix « stratégiques » portant sur les objectifs budgétaires globaux ainsi que sur l'allocation intersectorielle des ressources, il convient de distinguer deux phases principales dans le cycle de la préparation du budget :

- une phase de cadrage, menée par le ministère des Finances, conduisant à l'adoption par le Conseil des ministres des objectifs budgétaires globaux et des plafonds de dépenses par ministère ;
- une phase de préparation détaillée des crédits, au cours de laquelle les ministères sectoriels effectuent les arbitrages intrasectoriels dans le respect des décisions prises lors de la phase de cadrage.

Les arbitrages intrasectoriels doivent être effectués par les ministères concernés. Toutefois, ceux-ci doivent documenter leurs demandes budgétaires de manière appropriée, notamment pour montrer le lien entre ces demandes et la stratégie sectorielle. Le calendrier de la préparation budgétaire doit être connu à l'avance par tous les acteurs. Il doit laisser suffisamment de temps aux ministères sectoriels pour effectuer leurs arbitrages internes et au Parlement pour examiner le projet de budget avant de le voter.

Dans le cadre du budget annuel, les inflexions pouvant être apportées aux politiques budgétaires sont marginales. Les cadres de dépenses à moyen terme (CDMT) visent à améliorer l'efficacité de l'allocation des ressources en programmant dans le temps ces inflexions. Ils peuvent aussi contribuer à améliorer la performance en donnant aux gestionnaires une meilleure prévisibilité. Toutefois, ils ne peuvent remplir ces objectifs que s'ils respectent effectivement les contraintes financières.

Les CDMT sont des programmes de dépense pluriannuels préparés annuellement et glissants (c'est-à-dire à horizon mobile). On peut distinguer :

- le CDMT global, ou cadre budgétaire à moyen terme (CBMT), qui définit des plafonds de dépense par ministère ou secteur conformes au TOFE prévisionnel ;
- les CDMT sectoriels qui répartissent par programme et, éventuellement, par activité les enveloppes définies dans le CDMT global, pour un ministère donné.

Les procédures de programmation des dépenses à moyen terme et de préparation du budget annuel doivent être unifiées. Elles doivent viser à introduire les contraintes financières dans le processus budgétaire et à encourager les ministères sectoriels à établir des priorités entre leurs programmes et activités. Dans certains pays en développement, les CDMT sectoriels sont préparés isolément du TOFE prévisionnel et du budget. Ces CDMT présentent souvent des besoins de financement non couverts par les ressources attendues (« gaps de financement »). Ils visent alors à être des plaidoyers auprès du ministère des Finances ou des bailleurs de fonds pour mobiliser des financements additionnels visant à appuyer la stratégie du secteur. De tels exercices ont leur utilité, mais, quelle que soit leur dénomination, ils ne doivent pas être confondus avec les CDMT visant à renforcer l'établissement des priorités dans le respect des contraintes financières et à donner de la prévisibilité aux gestionnaires.

L'expérience révèle beaucoup de déception après la mise en place de CDMT sectoriels dans les pays en développement, liée au manque de crédibilité de ces CDMT, à leur absence de lien avec la procédure budgétaire et, quelquefois, au degré de complexité élevé de CDMT détaillant les activités. Les CDMT ne peuvent contribuer à renforcer la GDP que si ces écueils sont évités.

La section 3.2. examine l'exécution du budget. La tâche principale de l'exécution d'un budget bien préparé consiste à s'assurer que les fonds seront disponibles, utilisés conformément aux inscriptions budgétaires et mis à la disposition des gestionnaires à temps, de manière à garantir une prestation efficiente des services publics. Toutefois,

l'évolution de la conjoncture économique ou l'insuffisance des arbitrages lors de la préparation du budget pouvant entraîner des tensions de trésorerie, le cadre législatif et réglementaire doit permettre au ministère des Finances de geler (ou « réguler ») les crédits budgétaires en cas de difficultés de trésorerie. Ces régulations budgétaires doivent rester exceptionnelles, car elles altèrent la crédibilité du budget voté par le Parlement et peuvent générer des arriérés.

Dans les pays francophones, le circuit de la dépense budgétaire comprend les étapes suivantes :

- *la mise en place des crédits*, qui consiste à autoriser l'utilisation totale ou partielle des crédits votés par le Parlement, puis à répartir les crédits entre les différents services ;
- *l'engagement*, qui comprend l'engagement comptable (réservation de crédit pour une dépense dont l'objet est déterminé) et l'engagement juridique (contrat, marché, bon de commande) ;
- *la liquidation*, qui comprend la constatation du service fait et l'établissement du montant à payer ;
- *l'ordonnancement*, qui est l'ordre donné par un « ordonnateur » au comptable public de payer la dépense liquidée ;
- *le paiement*, effectué par un comptable public rattaché à la direction chargée de la comptabilité publique du ministère des Finances.

Ce circuit comporte souvent un certain nombre de lourdeurs. La mise en place des crédits peut être très lente, en particulier pour les dépenses de fonctionnement des services déconcentrés. Les contrôles de régularité exercés par le ministère des Finances à plusieurs étapes de ce circuit pourraient souvent être rationalisés. D'une part, ils sont souvent redondants et sources de lenteur dans l'exécution du budget et, d'autre part, il peut exister d'importantes brèches dans le système de contrôle. Les approches modernes du contrôle interne visent à responsabiliser les ministères dans l'exercice des contrôles. Dans beaucoup de pays en développement, une certaine prudence est nécessaire avant de s'engager dans cette voie, compte tenu d'une insuffisante culture du contrôle. Toutefois, cette prudence ne doit pas servir de prétexte pour différer la mise en place de mesures de rationalisation de ce système.

La planification financière intra-annuelle comprend la préparation d'un plan semestriel ou trimestriel d'engagement, et d'un plan mensuel de trésorerie. Ces plans doivent prendre en compte les plans de passation de marchés, la saisonnalité de certaines dépenses et les délais entre engagements et paiements. À défaut, ils peuvent être un facteur de blocage dans l'exécution du budget.

La masse salariale doit être suivie et contrôlée avec soin. Un contrôle régulier des états de paye par les responsables des services et établissements devrait être mis en place. Des procédures écrites de mise à jour et de mise en cohérence des fichiers du personnel et de la paye doivent être établies et appliquées. Des audits des systèmes de gestion du personnel et de la solde doivent être régulièrement entrepris. Les états sur les dépenses de personnel devraient être exhaustifs. Ils devraient couvrir à la fois les personnels payés au titre du budget de personnel et les personnels payés au titre d'autres rubriques du budget de l'État.

La gestion des marchés publics doit viser à l'efficacité et à l'efficience de l'exécution des activités et doit limiter les risques de corruption et de clientélisme. Le cadre législatif et réglementaire doit être clair et appliqué, les procédures doivent être transparentes et la concurrence doit être systématiquement favorisée. Le secteur privé doit être impliqué dans le contrôle grâce à la mise en place de mécanismes de recours. Le renforcement des capacités en matière de passation des marchés comprend la mise en place d'un organe normatif fonctionnel fournissant des conseils, préparant les textes et conduisant des actions de formation des cadres de l'administration et des actions de sensibilisation en direction du secteur privé.

La section 3.3. examine les questions relatives à la production des rapports financiers et à la comptabilité. Les systèmes comptables qui appuient la production des rapports financiers comprennent la comptabilité budgétaire, qui est le suivi de la dépense budgétaire à différentes étapes, de son circuit, et la comptabilité générale, qui enregistre l'ensemble des opérations et événements financiers relevant du Trésor.

Les systèmes comptables de la majorité des pays africains francophones sont théoriquement élaborés, mais présentent souvent d'importantes faiblesses. La dette est souvent traitée à part. Les aides-projet et les dépenses financées par ces aides sont souvent omises, même lorsque les données sont disponibles dans les services de l'administration. Les comptes sont quelquefois opaques. Il peut exister des écarts importants et non expliqués entre les comptes de l'ordonnateur et la comptabilité générale tenue par le Trésor, même lorsque l'ordonnancement est effectué par un service du ministère des Finances. Le suivi des dépenses par ligne budgétaire s'arrête le plus souvent au niveau des ordonnancements, alors que dans plusieurs pays les délais entre ordonnancement et paiement peuvent être significatifs. La comptabilité générale permet d'identifier les ordonnancements impayés, mais des arriérés peuvent être générés en amont de la procédure d'ordonnancement ou en dehors du cycle normal d'exécution budgétaire.

La section 3.4. traite de l'audit externe et du rôle du Parlement. L'audit externe vise à donner l'assurance que les ressources publiques sont utilisées conformément aux lois et règlements et aux politiques définies dans les documents budgétaires. Il doit être indépendant de l'exécutif. Il est exercé par la Cour (ou Chambre) des comptes, qui dispose aussi de pouvoirs juridictionnels. La Cour/Chambre des comptes audite les comptes de fin d'année qui sont soumis au Parlement avec le projet de loi de règlement. Le Parlement doit – ou devrait – avoir pour rôle de garantir que les politiques publiques correspondent aux besoins des citoyens et sont exécutées comme prévu. Pour que le Parlement remplisse effectivement son rôle, des actions visant à renforcer les capacités d'analyse des commissions parlementaires chargées de l'examen des lois de finances sont généralement nécessaires. Dans la majorité des pays africains, ni le Parlement ni la Cour/Chambre des comptes jouent ou peuvent jouer pleinement leur rôle en matière budgétaire. Le renforcement de ces institutions devrait être une action prioritaire.

La partie 4 présente quelques points de réflexion sur les questions liées à la décentralisation budgétaire. La décentralisation budgétaire vise à encourager l'efficacité dans les prestations de service public et à permettre une meilleure prise en compte des besoins des citoyens. Toutefois, ses objectifs ne peuvent être atteints que si les collectivités locales sont soumises à des obligations de redevabilité et disposent de capacités de gestion suffisantes. Le degré de décentralisation dépend du contexte local et de choix politiques. Toutefois, il est possible de fixer quelques règles de bonne conduite qui doivent pouvoir s'appliquer quel que soit le degré de décentralisation. En particulier, tout transfert de compétences doit être financé et les collectivités décentralisées doivent être soumises à des obligations de rapports.

La partie 5 présente les instruments de diagnostic des systèmes de gestion des finances publiques, dont le cadre d'évaluation de la performance de ces systèmes de l'initiative *Public Expenditure and Financial Accountability* (PEFA) et traite de l'approche pour réformer les systèmes de GDP. Elle présente certaines questions actuellement en débat sur l'établissement des priorités en matière de réforme. Un certain nombre de pays se sont engagés dans la mise en place de réformes ambitieuses, dans un contexte où les procédures actuelles de gestion budgétaire présentent d'importants dysfonctionnements. Ces pays devraient veiller à éliminer de tels dysfonctionnements, ce qui leur imposera d'être sélectifs dans la mise en place des mesures de réformes afin d'éviter tout éparpillement des efforts. Cette dernière section se termine par la présentation de quelques éléments permettant une meilleure insertion des préoccupations sectorielles dans les programmes de réforme de la GDP.

# 1. La gestion des dépenses publiques, ses fonctions et son contexte

## 1.1. Politiques publiques et gestion des dépenses publiques

### 1.1.1. Qu'est-ce qu'une politique publique ?

Une politique publique est un ensemble de décisions et d'activités, cohérentes au moins intentionnellement, prises par des acteurs publics, qui visent à apporter une réponse plus ou moins institutionnalisée à une situation jugée problématique (adapté de Nioche et Poinard, 1984 et Knoepfel *et al.*, 2006).

Selon la nature des objectifs poursuivis, les politiques publiques peuvent épouser, dans le domaine socio-économique, une – ou une combinaison – des dimensions suivantes<sup>[1]</sup> :

- les politiques de stabilisation, régulation économique et relance ;
- les politiques de redistribution, auxquelles sont associées, entre autres, les politiques de protection sociale et de lutte contre la pauvreté ;
- les politiques visant à intervenir sur l'allocation des ressources, par la production de services collectifs, comme la sécurité, ou individuels, comme l'éducation, par la réalisation d'infrastructures et par des mesures réglementaires.

En sus des dimensions précédentes relevant du domaine socio-économique, les politiques publiques peuvent être fortement influencées par les facteurs politiques, sociaux ou ethniques.

Pour atteindre les objectifs de politique publique, les acteurs publics, c'est-à-dire l'ensemble des administrations publiques et des autorités publiques, disposent de plusieurs leviers, ou composantes, dont, entre autres :

---

[1] Greffe (1997) ajoute à ces trois dimensions la politique de réglementation, classée ici dans les leviers. Cette classification des dimensions des politiques publiques rejoint l'approche normative de l'économie publique qui identifie trois fonctions économiques interdépendantes de l'État, la stabilisation, la redistribution et l'allocation (Musgrave, 1959).

- la politique fiscale et la politique de dépense publique ;
- la politique réglementaire ;
- la politique monétaire ;
- les obligations de service public imposées aux entreprises publiques ;
- les accords de partenariat avec le secteur privé.

Ces leviers forment des composantes des politiques publiques en grande partie interdépendantes. Une politique publique fera souvent appel simultanément à plusieurs de ces leviers. Ainsi, une politique d'encouragement au secteur privé peut comprendre des exemptions fiscales, des subventions et une révision de la réglementation.

### 1.1.2. La gestion des dépenses publiques

La gestion des finances publiques (GFP) est un des instruments de mise en œuvre des politiques publiques<sup>[2]</sup>. Elle comprend la gestion des recettes, la gestion de la dette et la GDP, qui est l'ensemble des procédures et systèmes de formulation, exécution, contrôle, suivi, audit et évaluation de la politique des dépenses publiques<sup>[3]</sup>.

Le schéma 1 illustre la place de la GFP et de la GDP dans la chaîne allant des objectifs de dépenses publiques à leurs résultats socio-économiques. Les politiques publiques sont définies à partir des objectifs socio-économiques. Elles peuvent s'analyser selon leurs dimensions (stabilisation, redistribution, etc.) et selon la combinaison des leviers utilisés (politique fiscale, politique de dépense publique, etc.). Une dimension des politiques publiques telle que, par exemple, les politiques de stabilisation peut être mise en œuvre par différents leviers comme les politiques fiscales de dépense publique et monétaire. La GDP est l'un des systèmes de gestion permettant l'exercice de ces leviers. Toutefois, les résultats effectifs peuvent être fortement influencés par les informalités.

### 1.1.3. Les objectifs spécifiques de la GDP

Les approches en matière de GDP sont marquées par des choix sociétaux, l'histoire et la culture administrative du pays concerné, et les paradigmes sur le rôle de l'État

---

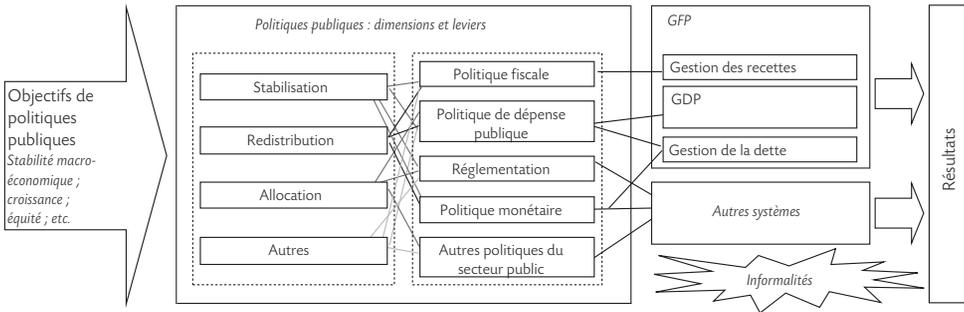
[2] Le périmètre de la GFP et de la GDP correspond dans cet ouvrage, comme le plus souvent dans la littérature budgétaire, à la gestion financière des seules administrations publiques bien que le secteur public comprenne, outre les administrations publiques, les entreprises et institutions financières contrôlées par l'État. Les administrations publiques sont les entités du secteur public délivrant des services non marchands. Elles comprennent l'administration centrale, les administrations des États fédérés, les collectivités locales et les institutions de sécurité sociale. L'administration centrale comprend les ministères et hautes institutions, y compris leurs services déconcentrés, des agences et des établissements publics de type administratif.

[3] La frontière entre GDP et GFP est floue et les deux expressions sont quelquefois confondues. Néanmoins, il existe des aspects de la gestion des recettes et de la gestion de la dette qui sortent du champ usuel de la GDP.

## Schéma

1

## La place de la GDP dans la chaîne des objectifs et résultats des politiques publiques



Source : auteur.

dans l'économie et la société. L'approche « traditionnelle » de la GDP est axée sur la régularité, qui implique le respect des lois et règlements, de la hiérarchie administrative, et la probité. Elle met l'accent sur l'objectif d'économie, c'est-à-dire sur l'achat de produits de qualité au moindre coût et sur les contrôles. Les méthodes utilisées pour remplir ces objectifs peuvent revêtir un caractère excessivement procédurier.

L'insatisfaction générée par certaines dérives procédurières, le souci de mieux mettre en œuvre les politiques publiques, de veiller à leurs résultats socio-économiques et de contenir la croissance des dépenses publiques, tout en maintenant la qualité du service public, ont conduit au développement d'approches de GDP mettant un plus grand accent sur les politiques publiques et sur la performance, c'est-à-dire sur l'efficacité et l'efficience dans la conduite des activités et sur la qualité du service rendu. L'efficacité est la capacité d'obtenir des résultats socio-économiques conforme aux objectifs. L'efficience consiste pour « *un même niveau de ressources, à accroître les produits des activités publiques ou, pour un même niveau d'activité, à nécessiter moins de moyens* » (ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie et *al.*, 2005).

Ainsi, la littérature budgétaire récente (Schick, 1998*b* ; PEFA, 2005), assigne trois objectifs spécifiques, ou niveaux de résultats, à la GDP :

- *la discipline budgétaire globale*, c'est-à-dire la maîtrise des équilibres (contrôle des totaux), qui est à la base de toute gestion budgétaire ; les totaux (recettes, dépenses et financement des administrations publiques) doivent être définis en conformité avec les objectifs macroéconomiques et doivent être viables à moyen terme ;

- *une allocation des ressources en conformité avec les objectifs de politique publique.* La programmation des dépenses doit être fondée sur les priorités de politique publique et l'efficacité des programmes ; le système budgétaire doit permettre de réallouer les ressources des programmes les moins prioritaires vers les programmes les plus prioritaires, et des programmes les moins efficaces vers les plus efficaces ;
- *une prestation efficiente des services publics.* Les gestionnaires et prestataires de services publics doivent produire des services de qualité au moindre coût et en conformité avec les objectifs opérationnels qui leur ont été assignés.

La capacité des systèmes de GDP de réaliser ces trois objectifs est fortement dépendante de facteurs externes. Révéler les choix politiques et les intégrer de manière transparente dans la procédure budgétaire est une des plus importantes et plus difficiles tâches de la GDP. La section 3.1, qui traite de la préparation du budget, examine des outils et procédures visant à révéler ces choix.

Concernant la performance dans la fourniture des services publics, le manuel de gestion des dépenses publiques de la Banque mondiale (1998) précise : « *Le budget n'est que l'un des multiples facteurs permettant d'améliorer la performance.* » En effet, cette performance dépend autant, sinon plus, de la qualité des ressources humaines, de dispositions internes de gestion et d'éléments liés à la politique sectorielle, comme les programmes scolaires, que des questions budgétaires examinées dans cet ouvrage.

Un système de GDP doit aussi tenir compte des valeurs de la société. Cette dimension sociétale a de multiples aspects, qui complètent ou spécifient les trois objectifs spécifiques susmentionnés. La redevabilité<sup>[4]</sup>, la transparence, la prévisibilité sont des instruments importants pour la bonne gestion de budget, mais ont également une valeur intrinsèque, et font partie des piliers d'une bonne gouvernance (AsDB, 1995). Une importance grandissante est accordée au rôle du Parlement et à la capacité d'être à l'écoute des citoyens. Le respect, ou la construction, d'un État de droit et le respect des valeurs éthiques conduisent à attacher une grande importance à la régularité et au respect des procédures et à la mise en place de contrôles efficaces et exercés sans abus de pouvoir et de façon équitable<sup>[5]</sup>.

---

[4] Traduction du terme anglais "accountability". Cette notion a deux aspects "rendre compte" et "rendre des comptes" (être tenu pour responsable).

[5] Le manuel de gestion des dépenses publiques de la Banque asiatique de développement complète les trois objectifs spécifiques mentionnés ci-dessus par l'objectif *due processes*, c'est-à-dire « procédures en bonne et due forme » (Schiavo-Campo et Tommasi, 1999).

Les trois objectifs spécifiques de la GDP s'inscrivent dans une démarche visant à développer une gestion axée sur les résultats (GAR)<sup>[6]</sup>. Toutefois, la GAR couvre un domaine plus vaste que la GDP, qui comprend la gestion des ressources humaines, l'organisation administrative, et des mesures institutionnelles visant à renforcer la réactivité de l'administration publique et la redevabilité.

Les méthodes pour progresser selon les objectifs spécifiques de la GDP et vers une GAR dépendent du contexte économique, social et politique de chaque pays. Elles ne sont pas mécaniquement dépendantes d'une technique budgétaire donnée, comme, par exemple, les budgets de programme ou de performance. Des outils mis en place dans un contexte qui ne s'y prête pas peuvent fort bien devenir de simples fossiles, voire aller à l'encontre de l'objectif recherché.

#### 1.1.4. *Le cycle de la dépense budgétaire*

La dépense publique est en premier lieu mise en œuvre à travers le budget de l'État<sup>[7]</sup>. Schématiquement, le cycle de la dépense budgétaire comporte les phases suivantes, qui se recouvrent en partie : (i) programmation des dépenses et préparation du budget ; (ii) exécution des dépenses ; (iii) suivi de leur réalisation ; (iv) audit externe et évaluation. Le Parlement intervient à différentes phases de ce cycle de la dépense budgétaire. En particulier, le projet de budget est soumis à son vote et une loi de règlement du budget doit lui être soumise en fin de cycle budgétaire. Le fonctionnement de ce cycle de la dépense budgétaire s'appuie sur une infrastructure législative, réglementaire et technique (comprenant, entre autres, la classification budgétaire, le plan comptable et les systèmes informatiques).

Une des principales tâches de la GDP est de veiller au respect de ses objectifs, spécifiques aux différentes phases de ce cycle. Le cycle de la dépense budgétaire, les trois objectifs spécifiques de la GDP et certains éléments de sa dimension sociétale sont représentés graphiquement dans le schéma 2. Un schéma analogue peut être défini au niveau des collectivités locales, l'assemblée locale remplaçant dans le schéma le Parlement.

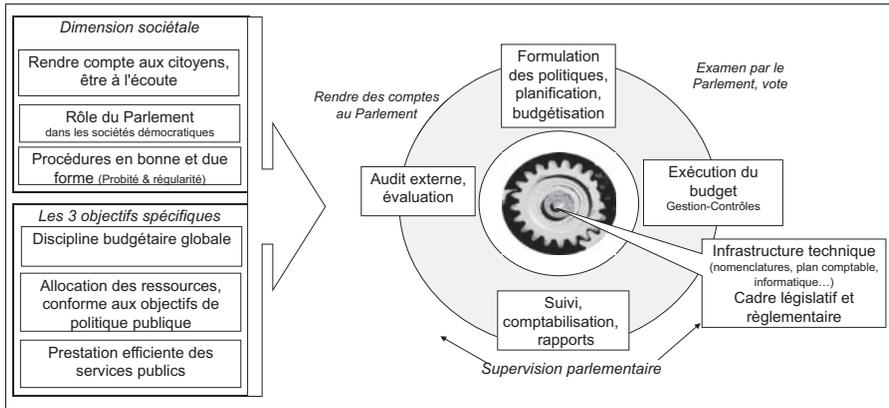
[6] Dans l'expression « gestion axée sur les résultats », le terme « résultat » est utilisé au sens large, conformément à la définition de l'OCDE-CAD (OCDE-CAD, 2002). Il couvre à la fois les produits (services rendus) et les changements socio-économiques (ou résultats socio-économiques) imputables à l'intervention publique. Toutefois, dans la littérature sur la performance, le terme « résultat » est souvent employé dans un sens plus étroit et ne concerne que les changements socio-économiques imputables à l'administration publique (EuropAid, 2006 ; Banque mondiale, 1998).

[7] Dans l'expression « budget de l'État », le terme État désigne l'administration publique centrale (y compris ses services déconcentrés), hors organismes extrabudgétaires.

Schéma

2

Objectifs de la GDP et cycle de la dépense



Source : auteur.

### 1.1.5. Les défis

La réalisation de manière équilibrée des trois objectifs spécifiques de la GDP pose des défis. Un des principaux défis est la conciliation de l'objectif de prestation efficiente des services publics avec la discipline budgétaire globale. Ce défi nécessite de trouver un équilibre optimal entre contrainte et souplesse. Pour une prestation efficiente des services publics, les gestionnaires doivent disposer d'une certaine souplesse dans la gestion. Toutefois, accorder aux gestionnaires trop de souplesse dans la gestion peut conduire à des dérapages budgétaires, préjudiciables à l'objectif de discipline budgétaire globale, voire à des irrégularités et des détournements.

Un autre défi concerne la recherche d'un équilibre entre, d'une part, le développement d'une approche participative au sein de l'exécutif et entre l'exécutif et le Parlement et, d'autre part, le maintien d'un processus de décision discipliné. Un rôle accru du Parlement dans la GDP et la formulation de la politique budgétaire est généralement vu comme un élément d'une bonne gouvernance. Néanmoins, Hagen et Harden (1995) estiment qu'un ministère des Finances fort et un Parlement avec des pouvoirs d'amendement du budget limités sont des éléments nécessaires pour assurer la discipline budgétaire globale.

Un troisième défi est lié à la mise en place de certaines dispositions de gestion visant à renforcer la performance telles que la création d'organismes semi-autonomes ou l'externalisation. Ces dispositions comportent en effet des risques fiduciaires et de fragmentation de la formulation des politiques publiques, et peuvent aller à l'encontre du renforcement de la redevabilité à l'égard du Parlement.

## 1.2. Acteurs et informalités

Le fonctionnement de la GDP et sa capacité à atteindre ses objectifs spécifiques dépendent étroitement de ses acteurs au sein et en dehors de l'exécutif, mais aussi d'informalités dont le rôle peut être significatif.

### 1.2.1. Les acteurs au sein de l'administration publique centrale

Au sein de l'exécutif de l'administration publique centrale (y compris ses services déconcentrés), les principaux acteurs de la GDP sont :

- le (ou les) ministère(s) chargé(s) des affaires financières et du budget, appelé(s) dans cet ouvrage « ministère des Finances », même lorsque ses fonctions sont exercées par plusieurs ministères (par exemple, ministère des Finances et ministère du Budget) ;
- éventuellement, lorsque ces fonctions ne sont pas remplies par le ministère des Finances, le (ou les) ministère(s) chargés des affaires économiques, de la planification et du programme d'investissement public, appelé(s) dans cet ouvrage « ministère du Plan » ;
- les ministères, hautes institutions, organisations et agences ayant leur propre section dans le budget de l'État et traitant directement avec le ministère des Finances pour les affaires budgétaires, qui sont globalement désignés dans cet ouvrage sous le terme « ministère » ;
- les administrations publiques et autres entités contrôlées par l'État disposant d'un budget propre mais concourant à la réalisation des objectifs de politique publique (cf. sous-sections 2.2 et 4.5) ;
- divers organes de contrôle et d'audit interne rattachés, selon les pays et l'organe, au ministère des Finances, aux ministères sectoriels, aux services du Premier ministre ou de la Présidence ;
- les services du Premier ministre, de la Présidence et le Conseil des ministres<sup>[8]</sup>.

Schématiquement, la fonction de ces différents acteurs par rapport à la réalisation des objectifs de la GDP devrait être la suivante :

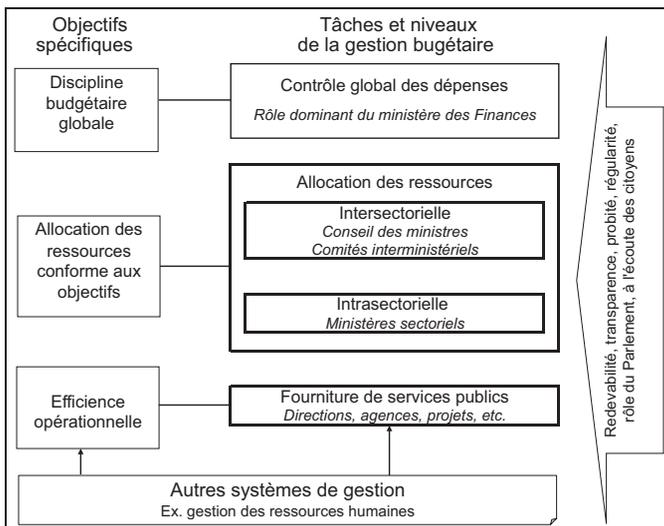
- le ministère des Finances est chargé d'assurer la discipline budgétaire globale, mais pour certaines décisions il doit en référer au Premier ministre ou au Conseil des ministres ;

[8] L'expression « Conseil des ministres » désigne dans cet ouvrage tout organe collégial au niveau ministériel. Il comprend les Conseils de Cabinet ou de Gouvernement.

- le ministère des Finances prépare l'allocation intersectorielle des ressources, mais les décisions stratégiques doivent être prises de manière formelle et transparente par le Conseil des ministres, à défaut elles risquent d'être le résultat de mécanismes informels ;
- les ministères sectoriels sont responsables de l'allocation intrasectorielle des ressources, dans le respect des décisions stratégiques retenues par le Premier ministre et le Conseil des ministres ;
- les divers gestionnaires au sein des ministères sectoriels (directeurs, chefs d'établissements, etc.) ont la tâche de fournir des services publics de manière efficiente et en conformité avec les objectifs de politique publique ;
- le ministère des Finances assure une supervision générale des activités budgétaires.

Lorsque les processus de formulation des politiques publiques sont bien organisés, le Conseil des ministres constitue le principal organe de prise de décision du gouvernement. Il approuve les principaux objectifs et paramètres du budget sur recommandation du ministre des Finances, établit les priorités de dépenses, décide des principales orientations politiques, résout les conflits budgétaires qui peuvent opposer le ministre des Finances aux autres ministres et, enfin, approuve le projet de budget qui sera soumis au Parlement (O'Toole, 1997).

**Schéma 3 Objectifs spécifiques de la GDP et gestion budgétaire**



Source : adapté de Allen et Tommasi, 2001.

Un équilibre adéquat doit être recherché dans la répartition des responsabilités budgétaires entre le ministère des Finances et les ministères sectoriels. Pour préserver les équilibres budgétaires, il est nécessaire que le ministère des Finances dispose de pouvoirs étendus en matière de contrôle de la gestion budgétaire. Toutefois, le dialogue entre le ministère des Finances et les ministères sectoriels est souvent insuffisant. L'instauration d'un véritable dialogue entre le ministère des Finances et les ministères sectoriels, et le renforcement des capacités des ministères sectoriels pour assurer leurs responsabilités dans la GDP devraient être au programme des réformes budgétaires de beaucoup de pays.

Le schéma 3 illustre la contribution théorique des principaux acteurs de l'exécutif à la réalisation des objectifs de la GDP. En sus de l'administration publique centrale, les collectivités locales ont aussi pour tâche de contribuer à une prestation efficace des services publics (cf. partie 4). L'administration peut aussi conclure, à cet effet, des accords de partenariat avec des entités privées, pour les prestations de service public (cf. section 2.3.).

### 1.2.2. *Les institutions externes à l'exécutif*

Dans un régime démocratique, le Parlement dispose, en principe, du « pouvoir de la bourse ». Les dépenses, impôts et emprunts sont autorisés puis contrôlés par le Parlement. Le vote du budget de l'État est un moment essentiel non seulement du cycle de la GDP, mais aussi de la vie publique. Le Parlement doit, ou devrait, avoir pour rôle de garantir que les politiques publiques correspondent aux besoins des citoyens et sont exécutées comme prévu.

L'Institution supérieure de contrôle (ISC) exerce un contrôle externe et indépendant de l'exécutif. Elle fait partie du pouvoir judiciaire dans les pays francophones (Cour ou Chambre des comptes). Elle est le "watchdog" (chien de garde) du Parlement dans les systèmes anglophones. Son rôle devrait être essentiel pour assurer la transparence et la redevabilité, et garantir que les fonds ont été utilisés comme prévu. Toutefois, dans la majorité des pays africains, ni le Parlement ni l'ISC ne jouent, ou ne peuvent jouer, pleinement leur rôle en matière budgétaire.

### 1.2.3. *Les autres acteurs*

Outre ces acteurs dont le rôle est formellement défini dans la loi et les règlements, divers autres acteurs peuvent intervenir dans la GDP, tels que, par exemple, les groupes d'intérêts locaux et les bailleurs de fonds. Les bailleurs de fonds sont un acteur majeur dans les pays les plus pauvres. Ils peuvent aussi exercer une certaine influence dans

les pays à revenu intermédiaire soucieux de disposer d'une bonne image sur le plan international, notamment auprès des marchés financiers.

Les bailleurs de fonds et les divers dispositifs de gestion des aides peuvent influencer fortement le déroulement des activités formelles de GDP. Calendrier des activités budgétaires et calendrier des bailleurs de fonds sont quelquefois difficiles à concilier. La multiplicité des procédures liées à la gestion des aides alourdissent la gestion budgétaire dans des pays à ressources humaines limitées. Toutefois, l'influence des bailleurs de fonds sur les activités formelles est quelquefois fortement contrebalancée par les informalités.

#### 1.2.4. Les informalités

La GDP dépend fortement du politique et d'informalités, telles que les jeux d'intérêt dans la société et les relations de pouvoir. Rendre visible ces informalités afin de permettre une formulation transparente des choix est une des tâches de la GDP. À cet égard, une bonne transparence à toutes les étapes du cycle de la GDP et le renforcement de l'audit externe à l'exécutif sont essentiels.

Les informalités peuvent quelquefois constituer une réponse à des problèmes créés par la lourdeur des procédures formelles, et faciliter la coordination des politiques, grâce aux réseaux informels de fonctionnaires ou de politiciens. Toutefois, les règles informelles peuvent souvent conduire à des distorsions entre les politiques publiques affichées et celles réellement exécutées.

Toutes les procédures informelles ne sont pas liées à la corruption, mais celles liées à la corruption, de quelque nature qu'elle soit, posent des problèmes moraux et légaux et sont une source importante d'inefficacité.

La mise en place d'un système robuste de GDP, notamment en termes de contrôle, est nécessaire pour combattre la corruption, mais elle est loin d'être suffisante. Son impact sur la grande corruption est limité. Dans les administrations des pays à fort degré de corruption, les contrôleurs sont quelquefois eux-mêmes corruptibles. Lorsque les informalités semblent dominer l'ensemble des systèmes de GDP, l'attention doit porter en priorité sur les mesures visant à assurer plus de transparence, développer le contrôle externe de l'exécutif, renforcer les institutions de la société civile, dont les médias de masse, et plus généralement renforcer l'État de droit.

Les systèmes de GDP africains sanctionnent peu ou de manière inappropriée la faute. La mise en place et l'application effective d'un système de sanctions efficace et juste, indépendant du pouvoir politique, est un défi dans plusieurs pays.

### 1.3. Vers de nouveaux modes de gestion publique ?

D'après Shah (2004), la structure de gouvernance fondée au XX<sup>e</sup> siècle sur un mode opératoire bureaucratique et centralisé évoluerait au XXI<sup>e</sup> siècle vers une structure comportant plus de participation, de concurrence, d'innovation et de prise de risques. La recherche de la performance (à travers le développement de nouveaux modes de gestion publique) et le mouvement de décentralisation sont deux des multiples traits qui marqueraient cette évolution vers une nouvelle structure de gouvernance.

La recherche de la performance dans la conduite des activités couvre un spectre d'approches allant d'une simple instillation du souci de performance dans les procédures de gestion budgétaire, accompagnées de mesures de rationalisation de ces procédures, à des réformes radicales. La décentralisation budgétaire consiste à confier des compétences en matière de dépenses et recettes à des collectivités disposant de leur propre assemblée élue et de leur propre budget (cf. partie 4). Elle vise à mieux remplir les objectifs spécifiques de la GDP, en améliorant la qualité et l'efficacité du service public et la redevabilité à l'égard des citoyens, les collectivités locales décentralisées leur étant, en principe, plus proches que les services de l'administration publique centrale, même lorsque ceux-ci sont déconcentrés.

L'efficacité des approches visant à faire évoluer la structure de gouvernance et le mode de gestion publique dépend du contexte de chaque pays et des mécanismes de redevabilité et de transparence qui leur sont associés.



## 2. Le cadre de la gestion budgétaire

### 2.1. Le cadre législatif, réglementaire et administratif du budget

Cette section présente les principaux textes réglementant la gestion budgétaire et les principes budgétaires sur lesquels ils sont fondés. Elle examine ensuite le contenu des documents et rapports budgétaires et l'organisation administrative de la gestion budgétaire.

#### 2.1.1. Cadre législatif et réglementaire

##### *Les textes*

Le cadre législatif et réglementaire régissant les finances publiques comprend en général :

- la Constitution, qui fixe quelques grands principes, notamment ceux concernant la présentation par l'exécutif du budget au Parlement ;
- une loi qui donne le cadre général dans lequel s'inscrit la gestion budgétaire ;
- diverses lois dans des domaines particuliers, telles qu'une loi sur l'audit externe ou sur la gestion des budgets des collectivités locales ;
- dans les pays francophones, un décret sur la comptabilité publique, qui traite à la fois des principes de gestion comptables et des procédures d'exécution budgétaire ;
- divers autres décrets et arrêtés, tels que, par exemple, les textes fixant le plan comptable de l'État et la nomenclature budgétaire.

La loi qui donne le cadre général dans lequel s'inscrit la gestion budgétaire est désignée, selon les pays, par différentes expressions, dont l'expression « loi relative aux lois de finances » (LRLF) qui est utilisée dans cet ouvrage. Cette loi a souvent le statut de loi organique ayant une valeur supérieure aux autres lois, notamment en France où elle est appelée « loi organique relative aux lois de finances » (LOLF).

Une LRLF définit :

- les relations entre l'exécutif et le Parlement en matière budgétaire ;
- les principales responsabilités au sein de l'exécutif en matière budgétaire, en particulier les pouvoirs du ministre des Finances ;
- les principes en matière de préparation et d'exécution du budget et de gestion de trésorerie ;
- les principes en matière de classification des opérations budgétaires, tenue des comptes et production de rapports, contrôle, audit et sanction.

Concernant les relations entre l'administration et les collectivités locales, la LRLF doit poser des principes en matière de transparence et d'obligations réciproques, mais il est préférable qu'elle n'entre pas dans les détails, les questions liées à la décentralisation nécessitant un traitement spécifique et évoluant à leur propre rythme. De même, il n'est pas souhaitable que la LRLF détaille trop certaines dispositions techniques, car cela peut freiner les évolutions ultérieures du système budgétaire.

Le cadre juridique régissant la GFP est en général bien développé dans les pays africains, mais son application est inégale. Concernant les pays anglophones, Lienert et Sarraf (2001) estimaient que la tâche la plus urgente n'était pas de réécrire la législation mais de s'assurer que ses dispositions étaient appliquées ; la même remarque pourrait être formulée pour beaucoup de pays francophones d'Afrique subsaharienne. Dans certains pays, pour la gestion des aides extérieures, par nécessité, mais aussi par l'effet combiné des pesanteurs et des négligences administratives, il s'est constitué un ensemble de règles informelles qui s'éloignent des dispositions législatives et réglementaires ou qui visent à les contourner. Certains contrôles internes peuvent être plus rigides que ceux fixés dans les textes, tandis que d'autres dispositions réglementaires ne sont pas appliquées. Quelles que soient les dispositions réglementaires, le plus souvent les systèmes de GDP africains sanctionnent peu ou mal, l'éventail des sanctions applicables n'étant pas nécessairement adapté à la nature de la faute. Dans ces conditions, pour analyser les systèmes budgétaires de certains pays il est beaucoup plus important d'en examiner le fonctionnement réel que de se fonder sur la lecture des textes législatifs et réglementaires.

Les LRLF sont marquées par les orientations en matière de gestion budgétaire. Traditionnellement, les LRLF étaient centrées sur les principes de gestion et contrôle d'un budget de moyens. En revanche, la LOLF française de 2001 (République Française, 2001), les LRLF récemment adoptées dans les pays francophones<sup>[9]</sup> et la directive

---

[9] LRLF malgache de 2005 et camerounaise de 2007.

## Tableau 1 Lois relatives aux lois de finances et approches budgétaires - Comparaison de quelques points saillants

Approche traditionnelle Directive 05/97/CM/UEMOA	Approche orientée vers la performance Directive 06/2009/CM/UEMOA
<b>Spécialisation budgétaire</b> (cf. section 2.2 et encadré 3 pour les règles de fongibilité)	
Les crédits sont spécialisés par chapitre, groupant les dépenses selon leur nature ou leur destination.	Les crédits sont spécialisés par programme.
<b>Vote du budget</b> (cf. section 3.4)	
Les dépenses du budget général font l'objet d'un vote unique en ce qui concerne les services votés, d'un vote par titre et à l'intérieur d'un même titre par ministère, en ce qui concerne les autorisations nouvelles.	Les crédits du budget général font l'objet d'un vote par programme (Selon les LRLF d'autres pays les crédits sont voté par ministère ou, en France, par mission).
<b>Ordonnancement</b> (cf. section 3.2)	
Le ministre chargé des Finances est ordonnateur principal unique des dépenses du budget de l'État (cette disposition figure dans la directive 06/97/CM portant règlement de la comptabilité publique).	Les ministres sont ordonnateurs principaux des crédits de leur ministère. Ils peuvent déléguer leur pouvoir d'ordonnateur aux responsables de programme.
<b>Responsables de programme</b> (cf. section 2.3)	
	Le responsable de programme détermine les objectifs spécifiques, affecte les moyens et contrôle les résultats des services chargés de la mise en œuvre du programme. Il s'assure du respect des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion.
<b>Projet et rapport de performance</b> (cf. section 2.3)	
	Un projet annuel de performance de chaque programme est annexé à la loi de finances et un rapport annuel de performance à la loi de règlement.
<b>Pluriannualité</b> (cf. section 3.1 et sous-section 2.11 pour les autorisations d'engagement)	
Le projet de loi de finances de l'année est accompagné de : (i) un rapport définissant l'équilibre économique et financier, les résultats connus et les perspectives d'avenir (ii) un tableau montrant l'échelonnement sur les années futures des paiements résultant des autorisations de programme (ancienne dénomination des autorisations d'engagement).	Les documents de programmation pluriannuelle comprennent : (i) un document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle, comportant des prévisions des agrégats budgétaires, des objectifs d'équilibre budgétaire et les prévisions financières des entités du secteur public; (ii) des documents de programmation pluriannuelle des dépenses par ministère et programme. Le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle est soumis à un débat d'orientation budgétaire au Parlement au plus tard à la fin du deuxième trimestre de l'année. Ces documents et l'échéancier des crédits de paiement futurs associés aux autorisations d'engagement sont annexés à la loi de finances.
<b>Loi de règlement</b> (cf. section 3.4)	
Le projet de loi de règlement est déposé sur le bureau du Parlement et distribué au plus tard à la fin de l'année qui suit l'année d'exécution du budget.	Le projet de loi de règlement est déposé sur le bureau du Parlement et distribué au plus tard le jour de l'ouverture de la session budgétaire de l'année suivant celle de l'exécution du budget auquel il se rapporte. La loi de règlement est accompagnée de rapports annuels de performance par programme rendant compte de leur gestion et de leurs résultats.

Source : compilation de l'auteur.

06/2009/CM/UEMOA relative aux lois de finances au sein de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA), émise en juin 2009, ont l'ambition de donner un cadre pour une gestion budgétaire orientée vers la performance. Toutefois, rien n'indique qu'un cadre législatif et réglementaire modernisé sera mieux appliqué que l'ancien cadre dans les pays où celui-ci est déjà mal appliqué.

Le tableau 1 compare, pour quelques points saillants, les dispositions de la nouvelle directive de l'UEMOA à celles de la directive 1997, qui était fondée sur une approche budgétaire plus traditionnelle.

Les lois de finances déterminent, pour une année donnée la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'État, ainsi que l'équilibre budgétaire et financier qui en résulte. On distingue plusieurs types de lois de finances :

- la loi de finances initiale de l'année, qui prévoit et autorise, pour chaque année budgétaire, l'ensemble des ressources et des charges de l'État ;
- les lois de finances rectificatives, ou collectifs budgétaires, qui modifient en cours d'année les dispositions de la loi de finances initiale ;
- la loi de règlement, qui constate les résultats d'exécution de chaque année civile et approuve les différences entre ces résultats et les prévisions de la loi de finances initiale, modifiée par d'éventuelles lois de finances rectificatives.

Les documents annexés à la loi de finances qui prévoient et autorisent les ressources et les charges de l'État constituent le budget de l'État. La LRLF contient des dispositions sur les modalités de présentation du budget au Parlement et sur son vote, ainsi que des dispositions autorisant l'exécutif à dépenser mensuellement une fraction (généralement un douzième) des crédits de paiement de l'année précédente, lorsque la loi des finances n'est pas votée avant le début de l'année budgétaire. Les lois de finances rectificatives sont souvent nécessaires pour tenir compte des évolutions de la conjoncture économique et de l'avancement des activités. Toutefois, pour éviter toute perturbation dans l'exécution du budget elles doivent être limitées à une par an. La LRLF doit stipuler les délais de présentation au Parlement des lois de règlement. Cette question est examinée ci-après.

### *Les principes budgétaires*

Les LRLF sont fondées sur des principes budgétaires qui traduisent à des degrés divers les objectifs de la GDP. Les principes « classiques » qui reflètent les préoccupations concernant la discipline budgétaire, l'efficacité de l'allocation des ressources et le rôle du Parlement sont de plus en plus complétés par des principes mettant l'accent sur la transparence et la bonne gestion budgétaire. Ces principes budgétaires sont présentés

dans l'encadré 1. En pratique, les principes « classiques » comportent de nombreuses adaptations et altérations.

## Encadré 1 Principes budgétaires

- *L'autorité* : pour chacun des stades de la procédure budgétaire, on précise à qui appartient le pouvoir de décision. La suprématie du législateur en matière de finances publiques fait partie intégrante de ce principe.

### Principes classiques

- *L'annualité* : l'autorisation budgétaire est donnée pour une période de douze mois.
- *L'unité* : la loi de finances présente les dépenses et recettes dans un document unique.
- *L'universalité* : (i) les recettes et dépenses sont inscrites dans le budget pour leur montant brut, sans compensation entre elles ; et (ii) les recettes ne sont pas affectées à une dépense prédéterminée.
- *La spécialité* : les crédits sont affectés à des dépenses déterminées.
- *L'équilibre* : les dépenses sont équilibrées par des recettes et emprunts, le besoin de financement de l'État et ses modalités de couverture sont décrits.

### Principes modernes

- *La sincérité* : exhaustivité, cohérence et exactitude des informations financières fournies par l'État. Ce principe est inspiré du droit comptable privé.
- *La performance* : efficacité et efficience dans la gestion du budget.
- *La transparence* : les fonctions des différents organes de l'État sont clairement établies. Des informations budgétaires à caractère financier et non financier sont publiquement disponibles en temps utile. La terminologie budgétaire est bien expliquée.
- *La stabilité* : on assigne au budget et à la dette publique des objectifs qui s'inscrivent dans un cadre financier à moyen terme périodiquement mis à jour, ou d'engagements internationaux, comme les pactes de convergence. Les taux et l'assiette des impôts et autres prélèvements restent relativement stables.

Source : adapté de OCDE, 2004.

## La nature des autorisations parlementaires

Les LRLF définissent le champ et la nature de l'autorisation parlementaire. Dans le droit budgétaire francophone, le budget peut comprendre deux types d'autorisation de dépenser :

- les crédits de paiement (CP), qui constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées (cf. section 3.2) ou payées au cours de l'exercice budgétaire ;

- les autorisations d'engagement (AE)<sup>[10]</sup>, qui constituent la limite supérieure du montant des marchés et contrats pouvant être engagés au cours de l'exercice budgétaire.

Afin de permettre un contrôle effectif du Parlement et une gestion de l'évolution de la conjoncture économique, les CP sont annulés en fin d'exercice budgétaire. Toutefois, certaines dispositions peuvent fortement atténuer ce principe d'annualité. Sauf exceptions, les CP définissent des plafonds de dépense et sont dits *limitatifs*. Les exceptions concernent certaines dépenses difficilement prévisibles de manière exacte, mais obligatoires, comme les intérêts de la dette publique et les frais de justice. Les CP sont alors *évaluatifs* et peuvent faire l'objet de dépassement<sup>[11]</sup>. En pratique, les CP affectés aux dépenses sur financement extérieur sont en général évaluatifs, bien que cela ne soit pas stipulé dans la LRLF. De même, les dépassements sur les CP des dépenses de personnel sont souvent tolérés, compte tenu du caractère socialement sensible de ces dépenses.

Les AE peuvent autoriser des engagements pluriannuels. La durée de validité de l'autorisation d'engager conférée par une AE est fixée dans la LRLF. Les prestations exécutées au titre d'un engagement juridique (c'est-à-dire un marché ou toute autre forme de contrat) autorisé par une AE doivent disposer d'un CP pour être payées. Si cet engagement est pluriannuel, les CP autorisant le paiement des prestations doivent être inscrits dans le budget de l'année où le service est rendu. Pour les engagements juridiques exécutés au cours d'un seul exercice budgétaire, AE et CP sont égaux. Dans les pays africains, les AE ne concernent en général que l'investissement<sup>[12]</sup>, pour les autres dépenses les CP valent autorisation d'engagement. Les AE facilitent le suivi et le contrôle des engagements liés aux projets d'investissement pluriannuels. En général, le cadre législatif des pays d'Afrique francophone comporte des dispositions prévoyant l'introduction d'AE dans le budget. Toutefois, en pratique seule une minorité de ces pays gère les engagements pluriannuels sur la base des AE.

La *spécialisation budgétaire* délimite le champ de l'autorisation parlementaire, conformément au principe de spécialité. La LRLF définit l'unité de spécialisation budgétaire et spécifie les règles régissant les virements entre unités de spécialisation budgétaire. L'unité de spécialisation budgétaire est examinée avec la classification des dépenses dans la section 2.2.

[10] Appellées aussi crédit d'engagement (Tunisie, Commission européenne) ou autorisation de programme (Algérie, France avant la LOLF de 2001).

[11] Certaines LRLF définissent une troisième catégorie de CP, qui tend à tomber en désuétude : les crédits provisionnels. Les CP provisionnels peuvent être complétés en cours d'année par prélèvement sur le crédit global pour dépenses éventuelles.

[12] Selon la directive 06/2009/CM de l'UEMOA, les AE couvrent aussi la totalité des engagements juridiques liés aux accords de partenariats public-privé.

Les LRLF prévoient souvent qu'en cas d'urgence des crédits supplémentaires peuvent être ouverts par décret d'avances pris en Conseil des ministres. En principe, le Parlement en est immédiatement informé et un projet de loi de finances portant ratification de ces crédits est déposé dès l'ouverture de la plus prochaine session du Parlement. Selon la manière dont elles sont interprétées et appliquées, ces dispositions peuvent fortement atténuer l'importance du caractère limitatif des crédits et de la spécialisation budgétaire.

### 2.1.2. Couverture du budget et rapports budgétaires

#### La couverture du budget de l'État

Conformément aux principes d'unité et d'universalité du budget, le budget doit être exhaustif. La transparence, la redevabilité à l'égard du Parlement et l'efficacité de l'allocation des ressources seraient entravées si toutes les activités n'étaient pas examinées ensemble ou si certaines activités étaient protégées par des dispositions leur affectant directement des recettes.

En pratique, ces principes comportent de nombreuses exceptions. Ainsi, le budget de l'État comprend : (i) le budget général, qui respecte le principe d'universalité et d'annualité ; (ii) des budgets annexes et comptes spéciaux du Trésor qui sont gérés selon des procédures *ad hoc* et peuvent ne pas respecter ces principes. De plus, le budget de l'État ne couvre pas l'ensemble des opérations financières de l'administration publique centrale, notamment celles des établissements publics rendant des services non marchands qui ont leur propre budget<sup>[13]</sup>. Les dépenses sur prêts et dons-projet sont souvent couvertes de manière très approximative par le budget. Les fonds de sécurité sociale ont des budgets séparés du budget de l'État, dans tous les pays francophones.

Quelques pays présentent, pour information, dans les documents budgétaires les ressources propres et les dépenses sur ces ressources propres de certains établissements publics rendant des services non marchands, et des comptes spéciaux du Trésor. Toutefois, cette pratique est loin d'être généralisée. Les « fonds extrabudgétaires<sup>[14]</sup> »

[13] Les établissements publics sont des personnes morales. Les ressources des établissements publics rendant des services non marchands proviennent en majeure partie d'une subvention inscrite au budget de l'État, mais leur budget est voté par leur conseil d'administration, non par le Parlement. Les établissements publics comprenant diverses catégories juridiques, telles qu'établissement public administratif (EPA), établissement public de santé (EPS) et établissement public industriel et commercial (EPIC). Ces catégories juridiques ne recourent pas exactement la nature des activités de ces établissements, certains EPIC étant en réalité des administrations.

[14] L'adjectif « extrabudgétaire » concerne des opérations régulières, mais gérées selon des dispositifs particuliers. Dans un sens étroit, il porte sur les seules opérations de l'administration publique centrale qui ne sont pas présentées dans la documentation budgétaire. Dans un sens large, il concerne toutes les opérations qui ne sont pas soumises au vote du Parlement et qui sont gérées selon des procédures spéciales, y compris des opérations présentées dans des annexes à la loi de finances.

sont nombreux. L'octroi d'une certaine autonomie budgétaire à des entités administratives peut viser à améliorer la performance dans la conduite des activités (cf. section 2.3.). Toutefois, elle peut aussi n'avoir pour but que de contourner les réglementations existantes, notamment en matière de gestion du personnel. Il est souvent préférable de rationaliser les procédures budgétaires existantes que de multiplier les fonds extrabudgétaires. Néanmoins, on ne gère pas un hôpital et on ne conduit pas une maîtrise d'ouvrage déléguée de la même manière qu'un service administratif.

Au minimum, des règles de transparence devraient être systématiquement appliquées aux fonds extrabudgétaires. Les prévisions détaillées de recettes et dépenses des fonds extrabudgétaires devraient être présentées dans les documents budgétaires, au moins pour information. Les classifications des recettes et dépenses de ces fonds doivent faciliter la préparation d'états financiers consolidés couvrant l'ensemble de l'administration publique. Les dépenses extrabudgétaires doivent être examinées avec les autres dépenses lors de la préparation du budget.

Le principe d'universalité exclut l'affectation des recettes à des dépenses déterminées. L'affectation des recettes crée des rigidités susceptibles d'entraver l'efficacité de l'allocation des ressources et n'est pas toujours très transparente. Les dépenses sur recettes affectées échappent souvent à l'examen du Parlement. Toutefois, lorsque le lien entre la recette et la prestation est fort (par exemple, les taxes d'aéroport et les forfaits hospitaliers), l'affectation de la recette peut inciter les prestataires de services publics à améliorer leur performance et peut faciliter le recouvrement des coûts. Après un examen d'expériences internationales, McCleary (1991), Bird et Jun (2005) concluent que l'affectation des recettes doit être limitée à ce type de situation.

Néanmoins, une plus large affectation des recettes a ses partisans. D'après Camic (2006) l'affectation des recettes permet de stabiliser les allocations budgétaires et d'éviter de soumettre les programmes prioritaires aux marchandages des parlementaires. L'école des choix publics (Buchanan, 1963) propose une utilisation extensive de l'affectation des recettes, afin de permettre au contribuable de choisir les services publics qu'il désire et de contenir la tendance qu'auraient les bureaucrates et les politiciens à vouloir une administration publique de plus en plus grosse. En revanche, Goode (1984) note que le modèle individualiste sur lequel est fondée l'approche de l'école des choix publics « *n'est pas une description utile des comportements dans les systèmes politiques démocratiques* ».

### *Les dépenses « indirectes » et les risques budgétaires*

L'État peut mettre en œuvre les politiques publiques par l'intermédiaire de mesures ayant un coût pour le budget de l'État ou d'une entité publique, sans qu'elles soient

budgetisées en tant que dépenses. Ces dépenses « indirectes » comprennent les dépenses fiscales et les dépenses quasi-budgétaires. Les dépenses fiscales sont les exemptions d'impôts, abattements d'assiette, réductions d'impôt, crédits d'impôts et taux réduits accordés par dérogation au régime fiscal commun pour poursuivre des objectifs de politique publique. Les régimes d'exemptions liées à un code des investissements sont un exemple de dépense fiscale<sup>[15]</sup>.

Les dépenses quasi-budgétaires sont des dépenses effectuées par des organismes contrôlés par l'État, tels que les banques et les entreprises d'État, pour poursuivre des objectifs de politique publique (Mackenzie et Stella, 1996). Elles comprennent, par exemple, les prêts bonifiés accordés à certains secteurs et les dépenses liées à des obligations de service public imposées à des entreprises publiques et non compensées financièrement par l'État. Pour éviter l'impact négatif de ces dépenses sur les comptes des entreprises ou banques publiques et par souci de transparence, ces dépenses quasi-budgétaires doivent être budgetisées, les entreprises et les banques recevant alors compensation des obligations de service public qui leur sont imposées.

Les risques budgétaires comprennent les passifs éventuels explicites, principalement liés à la dette d'entités publiques ou privées garanties par l'État, et les passifs éventuels implicites liés au rôle de l'État dans l'économie. Polackova Brixi et Mody (2002) notent : « *le budget de l'État est souvent contraint de prendre en charge les pertes et obligations de la banque centrale, des administrations infranationales, des entreprises publiques et de grande entreprises privées, d'organisations extrabudgétaires, et de tout autre établissement ayant une importance politique* ». La crise financière des années 2008 et 2009 montre l'importance des risques budgétaires liés au secteur bancaire. Certains pays ont à faire face à des catastrophes naturelles, comme par exemple les dégâts cycloniques. Les risques liés aux accords de partenariat public-privé sont examinés section 2.3.

### *Les documents budgétaires et les autres rapports*

La documentation budgétaire comprend le budget annuel et une série d'autres documents annexés à la loi des finances. Elle doit donner au Parlement et aux citoyens une image complète de la politique budgétaire et présenter les éléments permettant d'en examiner le bien fondé. Elle devrait comprendre, entre autres documents :

- des informations détaillées sur les recettes et les dépenses projetées et leur comparaison avec les résultats précédents et le budget de l'année en cours ;

[15] La plupart des pays de l'OCDE et le Maroc, depuis 2005, annexent à leur loi de finances un rapport sur les dépenses fiscales.

- une présentation du contexte macroéconomique, des hypothèses macroéconomiques et de la politique budgétaire globale données par un TOFE prévisionnel (cf. section 3.1) ;
- une présentation de l'allocation intersectorielle et intrasectorielle des ressources et une analyse des changements apportés à cette allocation par rapport aux années précédentes et leur cohérence avec les stratégies nationales et sectorielles ;

### Encadré 2 Les informations à inclure dans la documentation budgétaire, d'après l'indicateur n°6 du PEFA

Outre les informations détaillées sur les recettes et les dépenses, la documentation budgétaire annuelle doit inclure les informations suivantes :

1. les hypothèses macroéconomiques, comprenant au moins les estimations de croissance totale, et les taux d'inflation et de change ;
2. le déficit budgétaire, défini selon les normes du manuel des statistiques de finances publiques (MSFP) du FMI, ou toute autre norme internationalement reconnue ;
3. le financement du déficit, y compris la description de la composition prévue ;
4. le stock de la dette, y compris des informations détaillées au moins pour le début de l'exercice en cours ;
5. les avoirs financiers, y compris des informations détaillées au moins pour le début de l'année en cours ;
6. l'état d'exécution du budget au titre de l'exercice précédent, présenté selon le même format que la proposition de budget ;
7. le budget de l'exercice en cours (soit la loi de finances rectificative, soit le résultat estimé) présenté sous le même format que la proposition de budget ;
8. le résumé des données sur le budget pour les recettes publiques et les dépenses selon les principales rubriques des classifications utilisées, y compris des données pour l'exercice en cours et l'exercice précédent ;
9. l'explication des conséquences des nouvelles initiatives des pouvoirs publics sur le budget, assorties des estimations de l'impact budgétaire des principales modifications de la politique fiscale et douanière et/ou de certaines modifications majeures des programmes de dépense.

Source : PEFA, 2005.

- un rapport sur les relations financières avec les collectivités locales ;
- divers documents, éventuellement présentés séparément de cette documentation budgétaire, sur des points clés de la politique des finances publiques tels qu'un rapport sur la dette publique, un rapport sur la situation financière des entreprises d'État, une analyse des dépenses fiscales et une analyse des risques budgétaires.

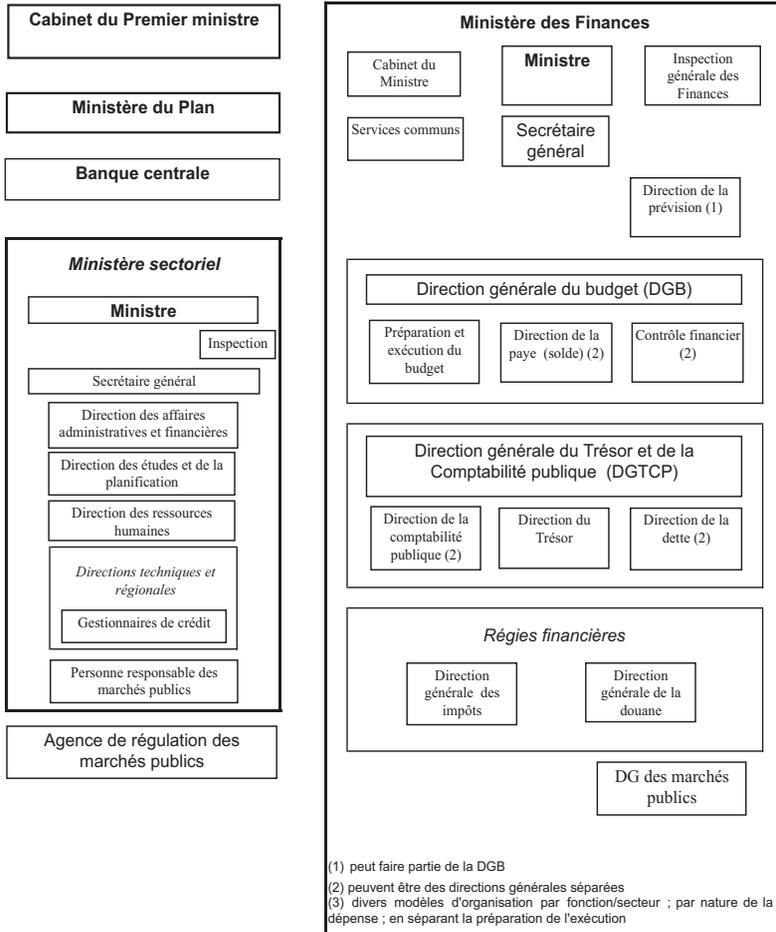
Les documents budgétaires peuvent aussi comprendre un cadre des dépenses à moyen terme (CDMT, cf. section 3.1) et des documents sur la performance attendue, appelés en France « projet annuel de performance » (cf. section 2.3), ces deux types de document formant dans certains pays un document unique. Les hypothèses macroéconomiques et le TOFE prévisionnel sont quelquefois présentées dans un document appelé « budget économique ». Ces budgets économiques devraient, idéalement, couvrir une période d'au moins trois ans en projection. Parallèlement, l'information sur le budget des fonds de sécurité sociale devrait être disponible. L'encadré 2 liste les éléments d'information relatifs à l'administration centrale, qui sont jugés les plus importants par le cadre de mesure de la performance de la GFP de l'initiative PEFA, dit « cadre PEFA ».

Concernant la dette publique, il est en général souhaitable de produire des rapports trimestriels donnant l'évolution du service et de l'encours de la dette, et un rapport annuel fournissant des analyses complémentaires. Ces rapports doivent couvrir l'ensemble de la dette publique, directe et garantie, intérieure et extérieure et distinguer ces différentes catégories. Le rapport sur la dette, ou un rapport spécifique, devrait comprendre des analyses sur les risques budgétaires.

Une information sur l'exécution financière du budget en cours d'exécution doit être régulièrement produite durant l'année. Certains pays, dont l'Afrique du Sud, présentent vers le sixième ou septième mois de l'exercice budgétaire une revue du budget à mi-parcours et une note d'orientation pour le budget de l'année suivante comprenant notamment : (i) un état d'exécution du budget de l'année en cours ; (ii) une analyse des perspectives économiques et financières à moyen terme ; (iii) un CDMT global (cf. section 3.1) ; (iv) une loi de finances rectificative. La directive de l'UEMOA 06/2009/CM stipule qu'au plus tard, à partir de 2017, un document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle doit être publié et soumis à un débat d'orientation budgétaire au Parlement, avant la fin du deuxième trimestre de l'année.

L'information en fin d'année comprend, entre autres documents, le projet de loi de règlement et, éventuellement, des rapports sur les résultats atteints en matière de performance, appelés en France « rapport annuel de performance » (cf. section 2.3). Avant que le projet de loi de règlement soit prêt, une information financière provisoire

**Schéma 4** Les principaux acteurs dans la GFP au sein de l'exécutif (illustratif seulement)



Source : auteur.

sur l'exécution du budget doit être publiée. Certains pays publient des rapports sur l'avancement physique des projets d'investissement.

De plus en plus, des rapports spéciaux sont produits à la demande des bailleurs de fonds dans le cadre des aides projets, programmes ou sectorielles. Ces dispositions ne sont pas systématiquement coordonnées avec la production de rapports, qui peuvent être exigés par ailleurs par les autorités nationales. La multiplication du nombre de rapports s'effectue quelquefois au détriment de la recherche de leur qualité.

### 2.1.3. Les acteurs et l'organisation de la gestion budgétaire au sein de l'exécutif

Cette sous-section examine, par groupe d'activités, certaines des dispositions organisationnelles pour la gestion budgétaire, qui varient d'un pays à l'autre. Le schéma 4 présente, à titre purement illustratif, les principaux acteurs. Les commentaires visent à donner un aperçu général de ces dispositions, sans décrire une situation particulière.

#### Prévisions macroéconomiques et financières

Les activités de prévision macroéconomiques et financières impliquent :

- la direction chargée des prévisions du ministère des Finances et, lorsqu'ils existent, les services de prévisions des régions financières ;
- la Banque centrale responsable de la gestion monétaire et du suivi de la balance des paiements ;
- éventuellement, les services chargés des prévisions macroéconomiques au sein du ministère du Plan, lorsque ces prévisions ne relèvent pas des compétences de la direction chargée des prévisions du ministère des Finances ou lorsque les compétences en la matière sont partagées.

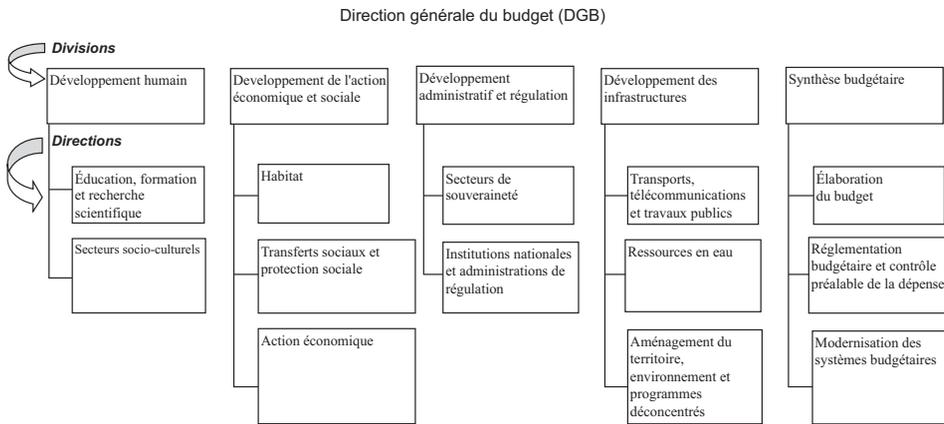
#### Programmation et budgétisation

Au sein du ministère des Finances, une direction, souvent appelée « direction générale du budget » (DGB), assure, entre autres fonctions, la formulation du budget. Elle peut aussi exercer les fonctions macroéconomiques présentées *supra* et des fonctions dans l'exécution des dépenses. Par ailleurs, ses compétences en matière de préparation du budget d'investissement peuvent être partagées avec le ministère du Plan ou avec une direction chargée des investissements au sein du ministère des Finances.

En excluant des activités spécifiques telles que le contrôle financier et la gestion de la paye, les modèles d'organisations des activités de la DGB directement liées à la préparation et à l'exécution du budget comportent, schématiquement, les variantes suivantes : (i) une direction chargée du budget de fonctionnement, une autre du budget d'investissement ; (ii) une direction chargée de la préparation du budget et une autre de l'exécution ; (iii) la DGB est organisée par fonction ou secteur. Cette dernière variante pourrait avoir l'avantage de favoriser le dialogue sur les politiques publiques avec les ministères sectoriels, si le contexte politique le permet. Le schéma 5 présente un organigramme de DGB organisée par fonction.

Au sein des ministères sectoriels, dans un des schémas les plus fréquents, la direction chargée des affaires administratives et financières (DAAF) est chargée de la préparation du budget, en collaboration avec la direction des ressources humaines (DRH) et avec la direction responsable de la planification, qui est souvent chargée du budget d'investissement. Le degré de participation des directions techniques et des directions régionales à la préparation du budget est très variable. La mise en place d'une gestion sur la base du programme devrait faire apparaître un nouvel acteur : le responsable de programme.

### Schéma 5 Exemple d'une DGB organisée de manière fonctionnelle



Source : adapté du Journal officiel de la République algérienne du 2 décembre 2007.

### L'exécution budgétaire

Le ministère des Finances est responsable de la supervision de l'exécution budgétaire. Cette tâche comporte, entre autres, un suivi de l'exécution budgétaire, la faculté d'effectuer une régulation budgétaire par le biais de la régulation des engagements et de plans de trésorerie, la préparation des lois de finances rectificatives et des contrôles sur les opérations des ministères et sur les mouvements de crédit.

Dans les pays francophones, le ministère des Finances effectue un contrôle *a priori* des opérations individuelles effectuées par les ministères sectoriels à diverses étapes du circuit de la dépense. Ces contrôles sont effectués par les services du contrôle financier, le Trésor et, quelquefois, un service du ministère des Finances chargé de l'ordonnancement. Ils sont présentés plus en détail dans la section 3.2. Plus rarement,

le ministère du Plan peut aussi procéder à des contrôles *a priori* de l'exécution des dépenses d'investissement. Au sein des ministères sectoriels, il peut être distingué plusieurs variantes *infra* examinées. La gestion de la paye des fonctionnaires est le plus souvent assurée par une direction (ou un service) du ministère des Finances dite, en Afrique subsaharienne, direction (ou service) de la « solde ». Le ministère de la Fonction publique intervient souvent dans les recrutements et les avancements. Les compétences respectives des structures mises en place ces dernières années pour la gestion des passations des marchés publics sont examinées dans la sous-section 3.2.7.

### La fonction Trésor

Bien qu'il n'existe pas de définition universelle, la fonction Trésor correspond en général aux tâches liées à la gestion des flux financiers, des encaisses, des actifs financiers, des passifs et à la centralisation comptable (cf. Ter-Minassian *et al.*, 1995). Dans les pays francophones, cette fonction comprend, aussi, des contrôles comptables préalables au paiement des dépenses (cf. section 3.2).

Ces activités sont exercées selon les pays par une seule direction générale du ministère des Finances, la direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique ou par plusieurs directions générales ou, pour la gestion de la dette, par un établissement public (la Caisse d'amortissement). La direction chargée de la comptabilité publique est souvent chargée du réseau des paieries. Dans de très rares situations, une direction du Trésor peut exercer des fonctions généralement dévolues à d'autres directions comme le contrôle des liquidations ou l'ordonnancement des dépenses. Dans le présent ouvrage le terme « Trésor » désigne la ou les structures exerçant les activités relevant de la fonction Trésor définie ici.

### La gestion budgétaire au niveau déconcentré

Le ministère de Finances et les ministères sectoriels disposent de directions territoriales assurant la gestion budgétaire dans les régions. Toutefois, ces directions peuvent être inégalement réparties sur le territoire, et elles ne disposent pas toutes de moyens adéquats pour remplir leurs tâches. Cet aspect joint à la centralisation de certains contrôles peut considérablement alourdir la gestion budgétaire<sup>[16]</sup>. Par ailleurs, le représentant du ministère de l'Intérieur (préfet, gouverneur, etc.) est souvent ordonnateur des dépenses dans le territoire sous sa compétence et peut, dans certains pays, s'impliquer fortement dans l'exécution du budget.

---

[16] Dans certains pays, des gestionnaires peuvent devoir effectuer des trajets de plusieurs heures pour obtenir des services du ministère des Finances le visa préalable à l'engagement d'une dépense.

### *Les contrôles a posteriori et l'audit interne*

Les contrôles *a posteriori* sont exercés par les inspections, qui comprennent l'inspection générale des finances (IGF), les inspections générales des services (IGS) et le contrôle ou inspection générale d'État (IGE). L'audit interne tel que défini par les standards internationaux est quasi inexistant dans les pays africains francophones (cf. section 3.2).

#### *2.1.4. Points d'attention*

Les questions suivantes doivent retenir l'attention lors de l'examen du cadre législatif et de la couverture du budget :

- *Cadre législatif et réglementaire :*
  - Est-ce que les procédures de présentation au Parlement des projets de budget et de loi de règlement sont clairement définies dans la LRLF ? Le rôle du Parlement dans l'examen du projet du budget et le contrôle de l'exécution budgétaire est-il clairement défini ? Est-ce que les dispositions de la LRLF sont appliquées ?
  - Quels CP sont limitatifs et évaluatifs au regard de la LRLF ? Quelle est la pratique ?
  - Est-ce que la LRLF contient des dispositions sur les AE ? Sont-elles appliquées ?
  - Quels sont les pouvoirs respectifs du ministère des Finances et des ministères sectoriels tels que définis dans le cadre législatif et réglementaire ? Quels sont-ils dans la pratique ?
  - Dans quels textes est défini le régime de sanctions ? Est-il adapté à la nature de la faute ? Comment est-il appliqué ?
- *Couverture du budget :*
  - Est-ce que les ressources propres et les dépenses sur ressources propres des établissements publics non marchands, comptes spéciaux du Trésor et autres entités administratives autonomes sont présentées dans les documents budgétaires ? Sont-elles inscrites dans ces documents pour information ou pour être soumises au vote du Parlement ?
  - Quelle est approximativement l'importance des dépenses de l'administration publique centrale, hors fonds de sécurité sociale, ne figurant pas dans les documents budgétaires ?
  - Comment sont rapportées les opérations des fonds de sécurité sociale ?

- *Documents budgétaires et rapports* :
  - Est-ce que les documents budgétaires remplissent les critères rappelés dans l'encadré 1 ?
  - Quelle est l'information financière disponible sur les administrations infranationales ? Quelle est l'information financière disponible sur les entreprises d'État ?
  - Quels sont les rapports sur la dette publique ?

Les questions relatives aux projets annuels de performance, rapport annuel de performance et CDMT, sont traitées dans les sections 2.3 et 3.1. Les points d'attention relatifs à la répartition des responsabilités dans la GDP sont présentés lors de l'examen du cycle de la dépense, dans les sections pertinentes.

## 2.2. La classification des dépenses budgétaires

Il convient de distinguer : (i) le plan comptable de l'État qui classe, après leur réalisation, les opérations et événements financiers selon leur nature économique, juridique, ou comptable ; (ii) le système de classification des dépenses qui traite les seules opérations budgétaires et qui est utilisé pour les prévisions et le suivi des opérations budgétaires. Cette section traite de la classification des dépenses budgétaires. Le plan comptable de l'État est examiné dans la section 3.3.

### 2.2.1. Fonctions et caractéristiques

Un système de classification des dépenses budgétaires fournit un cadre normatif pour la formulation des politiques publiques, l'analyse du budget et la gestion budgétaire courante. Il permet de définir le champ de l'autorisation parlementaire. Il doit aussi permettre de produire des rapports analytiques conformes aux standards internationaux.

#### *Les standards internationaux pour la production de rapports analytiques*

Les standards internationaux pour la production de rapports analytiques comprennent :

- la classification économique des dépenses et la classification des recettes et opérations de financement définies dans la version de 2001 du manuel des statistiques de finances publiques du FMI (MSFP 2001) ;
- la classification des fonctions des administrations publiques (CFAP)<sup>[17]</sup> des Nations unies (1999), qui est une classification par objectifs socio-économiques.

[17] Les expressions anglaises pour MSFP et CFAP sont respectivement *Government Finance Statistics Manual (GFSM)* et *Classification of Functions of Government (COFOG)*.

La classification économique du MSFP 2001 est utilisée pour l'analyse des effets macroéconomiques du budget et la préparation du TOFE. Ce manuel a adopté les concepts de la comptabilité d'exercice, qui est la comptabilité de l'entreprise (cf. section 3.3). Toutefois, pour l'analyse macroéconomique, il n'est pas nécessaire de disposer des éléments propres à la comptabilité d'exercice, tels que l'amortissement des actifs physiques. Ces éléments ne figurent d'ailleurs pas pour l'instant dans les TOFE préparés dans le cadre des programmes financiers appuyés par le FMI.

La CFAP est utilisée pour effectuer des comparaisons internationales et historiques, analyser et formuler les politiques budgétaires et préparer les comptes nationaux<sup>[18]</sup>. Elle est stable et indépendante de la structure administrative. Elle comporte trois niveaux de détail : divisions, groupes et classes. Le tableau 2 présente pour la division « enseignement » les groupes et classes de la CFAP. Le tableau 3 présente un tableau matriciel croisant la CFAP avec la classification économique de MSFP 2001. Ce type de tableau facilite l'analyse du budget<sup>[19]</sup>.

**Tableau 2** CFAP divisions, groupes et classes - Exemple : division « Enseignement »

Division	Groupe	Classe
9	9.1.	<b>Enseignement</b>
		Enseignement préélémentaire et primaire
		9.1.1 Enseignement préélémentaire
	9.1.2 Enseignement primaire	
	9.2.	9.2.1 Enseignement secondaire
		9.2.2 Premier cycle de l'enseignement secondaire
		Deuxième cycle de l'enseignement secondaire
	9.3.	9.3.0 Enseignement postsecondaire non supérieur
	9.4.	Enseignement supérieur
		9.4.1 Enseignement supérieur non doctoral
		9.4.2 Enseignement supérieur doctoral
	9.5.	9.5.0 Enseignement non défini par niveau
	9.6.	9.6.0 Services annexes à l'enseignement
	9.7.	9.7.0 R & D dans le domaine de l'enseignement
	9.8.	9.8.0 Enseignement non classé ailleurs

Source : Nations unies, 1999.

[18] La CFAP permet de distinguer les services collectifs et les services individuels fournis par les administrations publiques.

[19] La directive 06/2009/CM de l'UEMOA préconise la présentation avec la loi de Finances de plusieurs tableaux matriciels, dont le tableau 3 cité.

Dans certains pays, la CFAP est un segment de la nomenclature budgétaire utilisée dans la gestion courante. Toutefois, la mise en place de la CFAP peut aussi s'effectuer en établissant une table de correspondance entre la CFAP et les lignes budgétaires, à condition que la classification administrative, présentée ici, soit détaillée de manière appropriée<sup>[20]</sup>.

**Tableau 3** Analyse croisée fonctionnelle et économique du budget

Classification économique (1) Fonctions (2)	Rémunération des salariés	Utilisation des biens et services	Intérêts	Subventions	Transferts aux collectivités territoriales	Prestations sociales	Autres charges	Acquisition d'actifs non financiers	Bâtiments et ouvrages de génie civil	Machines et équipement	Autres
Services généraux des administrations publiques											
Défense											
Ordre et sécurité publics											
Affaires économiques											
Protection de l'environnement											
Logement et équipements collectifs											
Santé											
Loisirs, culture et culte											
Éducation											
Protection sociale											
<b>TOTAL</b>											

(1) Principales catégories de MSFP 2001, amortissement des actifs physiques exclus

(2) Division (premier niveau) de la CFAP

Source : adapté de FMI, 2001.

[20] MSFP 2001 note à propos du classement des dépenses selon la CFAP : « Les postes classés devraient en principe être renseignés à partir de chaque catégorie de transactions ... Toutefois, pour la plupart des dépenses, cette approche n'est pas en général possible. Il est alors préférable d'effectuer la classification à partir de critères administratifs selon les fonctions des organismes. » (FMI, 2001).

### *Les classifications des dépenses utilisées pour la gestion courante*

La nomenclature des dépenses budgétaires utilisée dans la gestion budgétaire comprend différents segments, ou classifications élémentaires, qui remplissent chacun des besoins spécifiques pour l'analyse ou pour le contrôle. L'approche budgétaire détermine l'importance respective de ces segments et leur mode d'utilisation. Toutefois, quelle que soit l'approche budgétaire, une classification administrative, une classification par nature économique et une classification des sources de financement sont toujours nécessaires.

La nomenclature des dépenses peut comprendre les classifications élémentaires suivantes :

- *une classification administrative* (par exemple, ministère, direction, service), qui sert à la gestion courante et permet d'identifier les responsabilités dans la gestion budgétaire et les services destinataires des crédits ;
- *une classification par nature, en principe, économique* (par exemple, dépenses de personnel et consommation d'électricité), qui est utilisée pour les contrôles courants et l'analyse économique du budget ;
- *une classification par type de source de financement et de fonds* (financement intérieur, prêt-projet, don-projet, fonds spéciaux, etc.), qui sert à la gestion courante et à l'analyse macroéconomique ;
- *éventuellement, la CFAP* ;
- *éventuellement, une classification programmatique*, qui sert à la formulation des politiques budgétaires, au suivi de la performance et à la redevabilité ;
- toute autre classification jugée nécessaire pour l'analyse (par exemple, une classification régionale).

Chacune de ces classifications doit couvrir l'ensemble des dépenses budgétaires. Pour faciliter l'analyse et les traitements informatiques, ces classifications doivent être non redondantes et homogènes. Par exemple, une classification par nature économique ne devrait pas comprendre d'éléments relevant de la destination de la dépense.

Les classifications des dépenses comprennent différents niveaux. Par exemple, la classification administrative peut comprendre les niveaux suivants : (1) ministère ; (2) direction générale ; (3) direction ; (4) service ou unité opérationnelle. Un projet d'investissement peut être considéré comme étant le dernier niveau d'une classification administrative ou d'une classification programmatique.

Pour permettre les analyses et projections macroéconomiques et financières, la classification par nature doit être compatible avec la classification économique de

MSFP 2001, hors éléments spécifiques à la comptabilité d'exercice. Pour faciliter la passation des écritures et par souci de transparence, elle doit être identique à la nomenclature des comptes du plan comptable de l'État couvrant les opérations budgétaires<sup>[21]</sup>, au minimum à son niveau de détail le plus élevé. Le tableau 4 présente un extrait d'une classification par nature économique, commune au budget et au plan comptable, et sa correspondance avec la classification de MSFP 2001.

Un programme regroupe les dépenses ayant les mêmes finalités indépendamment de leur nature économique ou de leur source de financement. Selon la définition de la LOLF française de 2001, un programme est « *un ensemble cohérent d'actions relevant d'un même ministère et auxquels sont associés des objectifs précis, définis en fonction de finalités d'intérêt général, ainsi que des résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation* ». Programmes et fonctions sont des concepts voisins mais, à la différence de la CFAP qui est universelle, la classification programmatique doit tenir compte des politiques publiques propres au pays et de son contexte administratif.

Lorsque le terme « programme » fait référence à un segment du système de classification budgétaire, l'ensemble des programmes constitue un recouvrement complet du budget de tous les ministères<sup>[22]</sup>. Cette approche pour définir le programme diffère de celle adoptée dans la gestion des projets et des aides extérieures, selon laquelle un programme est un ensemble d'opérations bien définies, sans que tout le budget d'un ministère soit nécessairement structuré en programmes.

La classification programmatique du budget d'un ministère peut comprendre plusieurs niveaux :

- *le programme* (par exemple, programme enseignement primaire, soins de santé de base, etc.) ;
- *le sous-programme* (*action* dans le budget français), qui correspond à un ou des objectifs spécifiques du programme ou à une division administrative du ministère concerné, responsable de la mise en œuvre d'un segment du programme ;
- *l'activité*, qui est le niveau opérationnel et fournit des prestations ou des produits déterminés.

[21] C'est le cas dans les pays de l'UEMOA et à Madagascar, mais pas dans tous les pays francophones.

[22] Pour les pouvoirs publics (Présidence, assemblées parlementaires, Conseil constitutionnel et Cour de justice de la République) la LOLF française de 2001 parle de dotation au lieu de programme.

**Tableau 4** Extrait d'une nomenclature par nature économique, commune au budget et au plan comptable de l'État

MSFP		MSFP	
60	CHARGES DE PERSONNEL	61	ACHATS DE BIENS
601	Salaires et accessoires	611	Achats de biens de fonctionnement général
6011	Personnel permanent	6111	Fournitures et articles de bureau
6012	Personnel non permanent	6112	Imprimés, cachets et documents administratifs
6013	Personnel membre des Institutions	6113	Consommables informatiques
602	Indemnités liées à la solde	6114	Produits, petits matériels et menues dépenses d'entretien
6021	Personnel permanent	6115	Petits outillages et fournitures d'atelier
6022	Personnel non permanent	6116	Instruments spécialisés
6023	Personnel membre des Institutions	62	ACHATS DE SERVICES ET CHARGES PERMANENTES
6061	Cotisations à la CNAPS	621	Entretien et maintenance
6062	Cotisations caisse de retraites civiles et militaires	6211	Entretien de bâtiments
		6212	Entretien des autres infrastructures
		6213	Entretien de véhicules
		626	Poste et télécommunications
		6261	Frais postaux
		6262	Redevances téléphoniques
		6263	Redevances téléphoniques mobiles
		6264	Internet
		6265	Télex
		6268	Autres

Source : Ministère des Finances et du Budget, Madagascar.

Dans le budget français, les programmes sont regroupés en mission. La mission correspond à une grande politique publique et peut couvrir plusieurs ministères<sup>[23]</sup>.

La démarche à suivre pour structurer le budget en programmes est examinée à la section 2.3.

### *Nomenclature des dépenses et gestion budgétaire*

Une nomenclature des dépenses comprend en général une classification par nature, une classification administrative et une classification des sources de financement. Lorsqu'une approche orientée vers la performance est développée, la nomenclature budgétaire comprend souvent une classification programmatique, en plus des segments précédents. Le présent ouvrage qualifie alors l'approche budgétaire de « programmatique ».

La nomenclature budgétaire est organisée selon différents niveaux correspondant à un niveau d'une classification élémentaire ou à la combinaison de niveaux de plusieurs classifications élémentaires. Par exemple, les nomenclatures budgétaires traditionnelles comprennent souvent les niveaux suivants :

- le titre, qui est le plus haut niveau de la classification par nature et correspond en principe à de grandes catégories économiques (dépenses de personnel, de transfert, d'investissement, etc.) ;
- la section, qui est le ministère ;
- le chapitre, qui est un croisement d'un groupe de services du ministère avec le titre (par exemple, un chapitre peut être : « crédits de personnel de la direction des routes ») ;
- l'article et le paragraphe, qui détaillent la classification par nature ou, quelquefois, la classification administrative.

La combinaison des différents segments de la nomenclature budgétaire et le degré de détail auquel s'opère cette combinaison permet de définir les différents niveaux de gestion du budget :

- l'unité de vote, qui est le niveau auquel le budget est voté. Selon les pays, cette unité peut correspondre au ministère, au chapitre, au programme ou à la mission (en France) ;
- l'unité de spécialisation budgétaire, qui délimite le périmètre de l'autorisation du Parlement ;

[23] En France, le budget est voté par mission, mais la gestion budgétaire s'effectue essentiellement au niveau du programme. La directive 06/2009/CM de l'UEMOA n'a pas retenu le concept de mission, ce qui a l'avantage de concentrer les efforts des administrations sur la mise en place et la gestion des programmes.

- les domaines respectifs de responsabilité des acteurs de l'exécutif, notamment pour les contrôles internes (cf. section 3.2).

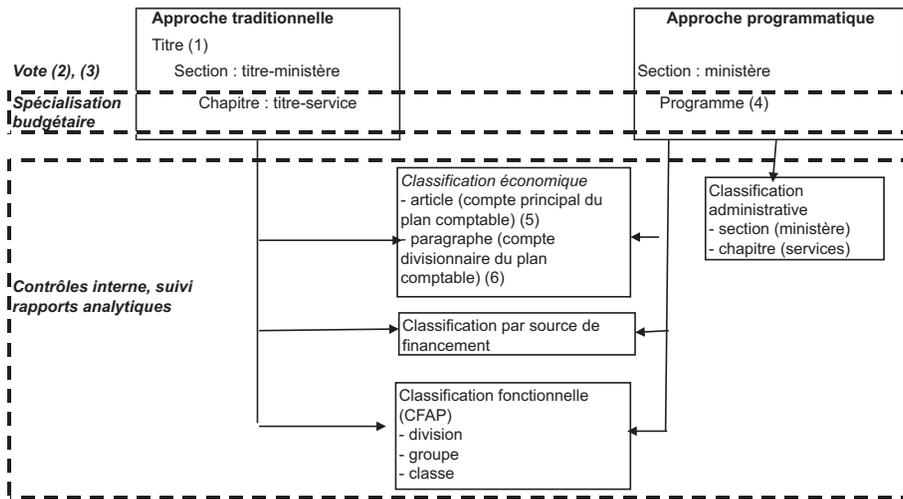
La présence ou non d'une classification programmatique ne suffit pas à définir l'approche budgétaire. Celle-ci dépend, entre autres, de la définition de l'unité de spécialisation budgétaire, du degré de détail auquel s'exercent les contrôles internes au sein de l'exécutif et du degré de développement des outils de gestion, présentés à la section 2.3.

Dans les systèmes budgétaires traditionnels axés sur le contrôle des moyens, l'unité de spécialisation budgétaire est souvent un croisement d'un niveau de la classification administrative et d'un niveau de la classification par nature (le chapitre). Dans une approche programmatique l'unité de spécialisation budgétaire est le programme. Toutefois, des règles additionnelles limitent la faculté de l'exécutif d'effectuer des virements entre nature de la dépense au sein d'un même programme. Selon le pays, des règles de fongibilité asymétrique visent à protéger l'investissement, à prévenir

Schéma

6

Approches budgétaires et nomenclature budgétaire - Illustration simplifiée



(1) grande nature de la dépense : dépenses de personnel, de fonctionnement, etc.  
 (2) unité de vote selon l'approche traditionnelle : voir tableau 2.1  
 (3) unité de vote selon l'approche programmatique : ministère (Cameroun et Madagascar) ; programme (directive 06/2009/CM de l'UEMOA) ; mission (France)  
 (4) sous réserve des règles de fongibilité asymétrique (cf. encadré 3.1)  
 (5) exemple : achats de biens, acquisitions de service, etc.  
 (6) exemple : eau-électricité, loyer et charges locatives

Source : auteur.

### Encadré 3 Unité de spécialisation budgétaire et règles de fongibilité

#### *Approche « traditionnelle »*

- Directive n° 05/97/CM/UEMOA relative aux lois de finances :
  - les crédits sont spécialisés par chapitre, groupant les dépenses selon leur nature ou leur destination ;
  - les virements conduisent à modifier la nature de la dépense prévue par la loi de finances. Ils peuvent être autorisés par décret sous réserve d'intervenir à l'intérieur du même titre du budget d'un même ministère et d'être maintenus dans la limite du dixième de la dotation de chacun des chapitres intéressés.

#### *Approche programmatique*

Les crédits sont spécialisés par programme, mais les règles concernant les virements de crédit entre programmes varient d'un pays à l'autre :

- LOLF française de 2001 :
  - le montant cumulé, au cours d'une même année, des crédits ayant fait l'objet de virements, ne peut excéder 2 % des crédits initiaux de chacun des programmes concernés ;
  - aucun virement ne peut être effectué au profit du titre des dépenses de personnel.
- UEMOA : Directive 06/2009/CM :
  - à l'intérieur d'un même programme, les ordonnateurs ne peuvent pas effectuer des mouvements des crédits augmentant les crédits de personnel ou diminuant les crédits d'investissement ;
  - le montant annuel cumulé des virements et transferts affectant un programme ne peut dépasser 10 % des crédits votés de ce programme.
- Cameroun : loi n° 2007/006 du 26/12/ 2007 portant régime financier de l'État :
  - aucun mouvement de crédits ne peut être effectué à partir des dépenses de personnel au profit d'une dépense d'une autre nature ;
  - le montant cumulé, au cours d'une même année, des crédits ayant fait l'objet de virements, ne doit pas dépasser 5 % des crédits ouverts par la loi de finances de l'année pour chacune des sections (divisions de la CFAP).

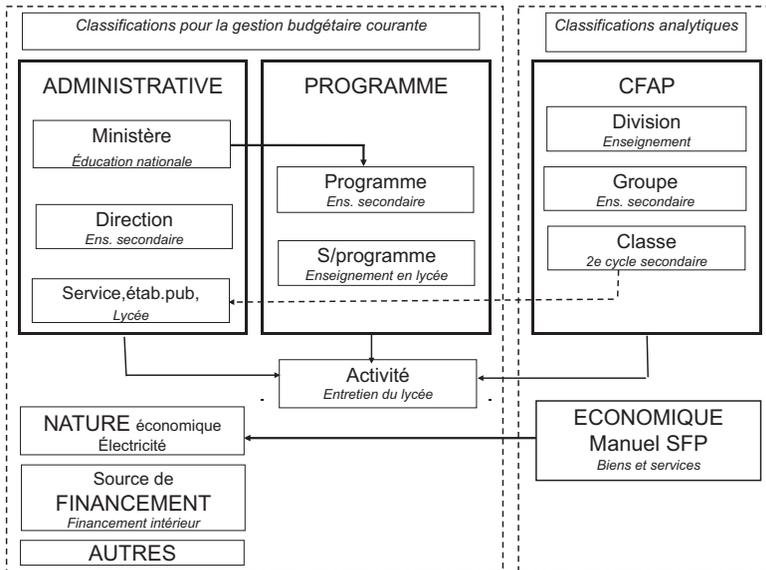
*Source : compilation de l'auteur.*

toute croissance des dépenses de personnel, ou au contraire à protéger les crédits affectés aux dépenses de personnel pour éviter des arriérés sur ces dépenses jugées inévitables. Le schéma 6 compare l'organisation d'une nomenclature budgétaire traditionnelle à une nomenclature budgétaire comprenant une classification programmatique n'ayant qu'un seul niveau (le programme). L'encadré 3 présente des exemples de définition des unités de spécialisation budgétaire et de règles de gestion de ces unités<sup>[24]</sup>. La répartition des responsabilités au sein de l'exécutif pour les mouvements de crédits entre unités de spécialisation budgétaire et au sein de ces unités sont examinés en section 3.2.

### Relations entre segments du système de classification budgétaire

Les relations entre segments du système de classification budgétaire sont illustrées par le schéma 7. À chaque élément de la classification par nature il doit être possible d'associer un et un seul élément de classification économique de MSFP 2001.

## Schéma 7 Relations entre classifications des dépenses budgétaires



Source : adapté de Schiavo-Campo et Tommasi, 1999.

[24] Par souci de simplification, les règles présentées dans cet encadré ne concernent que les virements de crédit. Les LRLF distinguent, en général, virements et transferts de crédit, ces derniers concernant dans les LRLF « traditionnelles » un changement de la destination des crédits.

Classification administrative, programmatique et fonctionnelle sont des classifications par destination. Conformément à la définition donnée, le programme est une division d'un ministère. Toutefois, au sein d'un ministère il ne correspond pas nécessairement à la structure administrative. De même, bien que les notions de fonction et programme soient voisines, la structure programmatique ne correspond pas nécessairement à la nomenclature fonctionnelle.

Souvent, les unités administratives de base sont monofonctionnelles, mais il peut y avoir des exceptions. L'activité pourrait permettre d'établir une correspondance entre les classifications administrative, programmatique et fonctionnelle, mais cela dépend du degré de détail auquel elle est définie.

### 2.2.2. Faiblesses fréquentes et pistes pour des améliorations

#### Faiblesses fréquentes

Les classifications économique et administrative des dépenses présentent des faiblesses qui doivent être résolues quelle que soit l'approche budgétaire. Dans certains pays, la classification par nature est hybride, mélangeant nature économique et destination de la dépense (par exemple, « achat de matériel roulant pour la direction X »). Elle peut n'être compatible ni avec la nomenclature des comptes du plan comptable de l'État relatifs aux opérations budgétaires, ni avec la classification économique de MSFP 2001.

Dans les pays dépendant de l'aide, environ le tiers des crédits du titre "investissement" couvre des dépenses courantes (telles que achats de médicament, recrutement d'enseignants, etc.). Néanmoins, les dépenses en capital sont le plus souvent assimilées aux dépenses du titre « investissement », ce qui conduit à surestimer l'investissement *stricto-sensu*<sup>[25]</sup>. Dans plusieurs pays, la nomenclature par nature détaillée du budget (par exemple, les paragraphes) et les comptes du plan comptable de l'État pourraient, en théorie, permettre de disposer d'une ventilation économique des dépenses budgétaires. Toutefois, les données sont rarement exploitables à ce niveau de détail, notamment en ce qui concerne les dépenses sur aides projet.

La classification administrative est le reflet des modes de gestion budgétaire, ce qui explique qu'il soit fréquent que les dépenses de personnel, de biens et services et d'investissement soient présentées dans le budget selon des formats différents<sup>[26]</sup>. De

[25] Dans la comptabilité nationale et dans MSFP 2001, l'investissement correspond aux acquisitions d'actifs fixes utilisés dans un processus de production pendant au moins un an.

[26] Par exemple, les crédits en biens et services peuvent être détaillés par direction, les dépenses de personnel présentées globalement par ministère, sans être détaillées par direction, et les dépenses d'investissement regroupées au sein d'une direction chargée des projets d'investissement ou dans un chapitre géré par le secrétaire général du ministère.

plus, certaines dépenses des ministères peuvent être inscrites dans une section « charges communes » du budget, qui est gérée directement par le ministère des Finances. Ce caractère hétéroclite des classifications administratives rend très difficile l'analyse des politiques budgétaires. C'est une des difficultés auxquelles se heurtent les pays qui essaient de mettre en place une classification fonctionnelle ou d'établir des tables de passage entre classification administrative et classification programmatique.

### *Pistes pour améliorer un système de classification budgétaire*

La première étape pour l'amélioration d'un système de classification des dépenses devrait être la mise en place d'une nomenclature par nature compatible avec MSFP 2001 et conforme au plan comptable. Cette étape a été franchie dans une majorité de pays francophones, mais pas dans tous. Ensuite, il conviendrait d'examiner comment produire des rapports financiers distinguant correctement les dépenses en capital et les dépenses courantes, conformément aux standards de la comptabilité nationale.

La production d'états présentant les dépenses par fonction de la CFAP<sup>[27]</sup>, au moins au niveau du groupe (deuxième niveau de la CFAP, cf. tableau 2), facilite l'analyse de la politique budgétaire. À cette fin, il convient : soit (i) de mettre en place la CFAP dans la nomenclature budgétaire utilisée pour la gestion courante, ce qui nécessite de revoir les codifications des pièces administratives, comme les titres d'engagement et d'ordonnancement ; soit (ii) d'établir une table de passage entre la CFAP et les lignes budgétaires. Pour les dépenses de biens et services, si la classification administrative est suffisamment détaillée cette table de passage peut être établie relativement facilement, à quelques exceptions près. Pour les transferts et les projets d'investissement une analyse au cas par cas peut être nécessaire, mais cela ne pose pas non plus de difficultés majeures. En revanche, dans beaucoup de pays francophones, il est difficile de classer les dépenses de personnel par fonction de façon fiable, du fait de leur mode de gestion centralisée et de l'absence ou du peu de fiabilité de la classification des personnels par service dans les fichiers de la paye. Ainsi, plusieurs pays ne disposent pas de données fiables sur la répartition des enseignants entre les différents niveaux d'enseignement et entre l'enseignement et les tâches administratives. Si cette reclassification fonctionnelle des dépenses ne peut pas être effectuée, il n'est pas non plus possible d'établir une classification par programmes fondée sur des données fiables. Les aspects liés à l'établissement d'une classification programmatique sont examinés en section 2.3.

---

[27] Ou d'une classification fonctionnelle voisine de la CFAP. Il peut être jugé utile de détailler la classe agriculture de la CFAP en sous-classes. Des adaptations de la CFAP pour le secteur de la santé peuvent s'avérer nécessaires. La CFAP classe dans deux groupes différents la médecine ambulatoire et les services hospitaliers, qu'il est difficile de séparer dans le budget d'un hôpital. Par contre, elle n'isole pas les services des centres de soins de santé de base.

### 2.2.3. Points particuliers

#### Les classifications par activités

Le suivi des activités est un élément essentiel du suivi de la mise en œuvre du budget et de l'efficacité. L'activité en termes budgétaires peut correspondre pour les dépenses d'investissement au projet ou à des groupes de projets similaires, et pour les dépenses courantes au groupe d'activités d'un service ou d'une unité de base dont le budget peut être identifié et suivi.

La recherche de l'efficacité conduit à suivre des indicateurs physiques d'activités ou de produits (Combien de visites d'écoles ont été effectuées par les inspecteurs de l'enseignement primaire ?) Des estimations des coûts unitaires des activités par bénéficiaire sont utiles pour la programmation des dépenses. Toutefois, ces suivis et estimations n'impliquent pas que le budget courant de chaque service soit divisé par activités, chaque activité disposant alors de son propre budget. Cela nécessiterait le recours à des méthodes de comptabilité analytique pour répartir les dépenses de personnel et les frais généraux par activités. Les agences publiques des pays développés et les organisations internationales tiennent des comptabilités d'activités détaillées. Néanmoins, ce qui est possible dans des institutions disposant des moyens adéquats, ne l'est pas dans un pays où les ressources sont beaucoup plus rares.

Certains pays africains préparent des « plans de travail annuel » (appelés aussi « plans opérationnels ») excessivement détaillés, les « activités » de ces plans étant soit des activités *stricto sensu*, soit la mise à disposition de moyens. Cafferini et Pierrel (2009) remarquent qu'au Niger, 7 275 activités avaient été programmées en 2007 dans le secteur de la santé, ce qui conduit à éparpiller inefficacement les efforts de suivi, au détriment du travail opérationnel. Ils notent aussi que le ministère de l'Éducation nigérien indiquait en juin 2007 que : « *le suivi de l'exécution des activités est quasiment inexistant et les outils nécessaires pour le faire n'ont pas été conçus* ».

Tout budget doit pouvoir être suivi, rien ne sert de mettre en place des classifications budgétaires sophistiquées, si les dispositifs comptables appropriés ne sont pas en place. L'excès de détail conduit quelquefois à oublier l'essentiel. Ainsi, les budgets d'activités de nombreux « plans de travail annuels » sont souvent des budgets hors personnel, dans des secteurs où les dépenses de personnel représentent 60 % à 90 % des dépenses courantes.

#### Les fonds virtuels

Les donateurs expriment souvent le souhait d'identifier dans le budget les dépenses « pro-pauvres ». La mise en place de la CFAP peut contribuer à identifier ces dépenses,

mais en partie seulement. La CFAP ne permet pas d'identifier les groupes sociaux bénéficiaires de la dépense. Pour mieux suivre ces dépenses, certains pays ont créé des fonds extrabudgétaires, à la demande des bailleurs, d'autres ont maintenu ces dépenses dans le budget, mais ont créé un « fonds virtuel » (Groot de *et al.*, 2003). Un fonds virtuel consiste à identifier dans le budget les dépenses concernées par un code spécifique. Cette approche limite la fragmentation du budget tout en fournissant l'assurance que les lignes budgétaires classées comme pro-pauvres ont bien été dotées et consommées. Toutefois, comme mentionné sous-section 3.1.2, la protection de certaines dépenses dans un fonds virtuel peut conduire à des inefficacités.

### Points d'attention

- *Rapports analytiques*
  - Est-il possible de produire des rapports selon la nomenclature économique de MSFP 2001 ?
  - Est-il possible de produire des rapports selon la CFAP ou une classification fonctionnelle voisine ?
- *Nomenclature administrative*
  - Quel est son degré de détail dans le budget ou dans les rapports d'exécution du budget ? Peut-on identifier les services déconcentrés ?
  - Jusqu'à quel niveau de détail, les dépenses de personnel, de fonctionnement hors personnel et d'investissement sont classées selon la même nomenclature administrative ?
- *Nomenclature par nature*
  - Est-elle homogène (c'est-à-dire une nomenclature purement économique) ?
  - Est-elle identique à celle des comptes du plan comptable, pour leur champ commun ?
  - Est-ce qu'il est possible de séparer les dépenses courantes des « vraies » dépenses d'investissement dans les dépenses liées aux projets d'investissement ?
- *Nomenclature programmatique (cf. section 2.3)*
- *Unité de spécialisation budgétaire*
  - Comment sont définies dans la LRLF l'unité de spécialisation budgétaire et les règles de virement ou de transfert de crédit entre unités de spécialisation budgétaire ?

- Comment ces dispositions sont-elles appliquées en pratique ?

## 2.3. La recherche de la performance

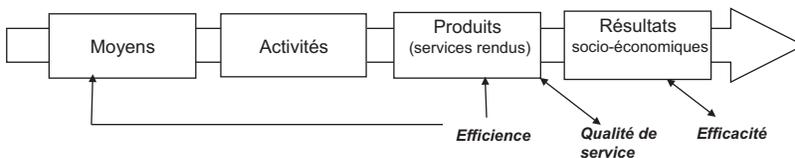
Cette section porte sur des outils visant à développer une démarche de performance. Après une présentation générale des approches axées sur la performance, elle examine quelques aspects de la gestion budgétaire sur la base du programme, le suivi de la performance, les contrats d'objectifs et moyens au sein de l'administration ainsi que les questions liées au développement d'entités semi-autonomes et aux PPP. La pertinence et l'efficacité de ces approches et instruments dépendent du contexte de chaque pays.

### 2.3.1. Les démarches de performance

Le schéma 8, présenté dans le guide méthodologique français sur la démarche de performance (ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie *et al.*, 2005), illustre le processus de production des administrations publiques et les dimensions de la performance. Les activités publiques consistent à transformer les ressources (les moyens) en produits (les services rendus) qui induisent des résultats socio-économiques, c'est-à-dire une transformation de l'environnement économique et social<sup>[28]</sup>. Les résultats socio-économiques comprennent des résultats imputables à une activité ou à un programme donné et des résultats finaux auxquels contribuent plusieurs programmes et plusieurs politiques.

La performance dans la conduite des activités publiques a trois dimensions<sup>[29]</sup> :

#### Schéma 8 Le processus de production des services publics



Source : ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie *et al.*, 2005.

[28] La distinction entre moyens, produits et résultats socio-économiques, bien que classique, n'est pas toujours simple. Par exemple, Diamond (1990) note que certains auteurs considèrent que les patrouilles de police sont un produit de l'activité publique, tandis que d'autres auteurs considèrent qu'il s'agit d'un intrant, le produit de l'activité publique étant la prévention des délits. D'après Perret (2008) : « la distinction entre *outputs* (produits) et *outcomes* (résultats socio-économiques) est assez grossière et souvent peu adéquate. Mieux vaudrait parler de manière plus générale d'une hiérarchie des objectifs et des résultats ».

[29] Certains auteurs font référence aux « 3 E » (économie, efficacité et efficience). L'économie, qui est la capacité à acheter des moyens au moindre coût est comprise dans la notion d'efficience. On ne peut être efficace si on n'est pas économe.

- l'efficacité de la gestion qui consiste pour « un même niveau de ressources, à accroître les produits des activités publiques ou, pour un même niveau d'activité, à nécessiter moins de moyens<sup>[30]</sup> » ;
- la qualité de service ;
- l'efficacité c'est-à-dire la capacité à atteindre des objectifs socio-économiques préalablement fixés.

Les démarches de performance couvrent un spectre d'approches allant d'une simple instillation du souci de performance dans les procédures de gestion budgétaire à des réformes radicales, comme celles relevant du paradigme du *New Public Management*<sup>[31]</sup> (NPM) développé dans les années 1990, dans plusieurs pays anglo-saxons.

Une des formes les plus basiques de budgétisation axée sur la performance est une budgétisation « présentationnelle » de la performance (OCDE, 2007). Elle consiste en un suivi d'indicateurs de performance (cf. sous-section 2.3.3) et en la publication de l'information sur la performance à diverses phases du cycle budgétaire. Les informations sur la performance sont alors utilisées pour « *faire jouer la responsabilité ainsi que pour dialoguer avec les législateurs et les citoyens sur les problèmes de politique publique (...) ces informations ne jouent aucun rôle dans les décisions d'affectation des crédits et n'ont pas vocation à le faire* » (OCDE, 2007).

Dans plusieurs pays africains des documents de programmation pluriannuelle de dépenses appelés « budgets de programme » sont annexés au budget. Ces documents présentent les projections de dépense par programme, les objectifs des programmes et des indicateurs de performance. Toutefois, la gestion budgétaire continue à s'effectuer sur la base du budget annuel traditionnel. Même lorsque le budget lui-même est structuré en programme, la classification programmatique peut ne jouer qu'un rôle informatif. De telles approches peuvent améliorer la lisibilité du budget et contribuer à diffuser le souci de la performance, toutefois leur impact sur la gestion budgétaire est limité.

À l'autre extrémité du spectre des démarches de performance, les réformes développées sous l'égide du NPM comprennent, entre autres, l'introduction dans le secteur public des pratiques de gestion du secteur privé, y compris d'une certaine forme

[30] Le guide méthodologique français précise qu'« il est préférable de ne pas rapporter les résultats socio-économiques aux moyens afin de bien distinguer les objectifs d'efficacité socio-économique et les objectifs d'efficacité de la gestion ». Cette définition de l'efficacité rejoint celle du manuel de GDP de la Banque mondiale (1998). Toutefois, dans les études d'évaluation, l'efficacité peut aussi concerner le rapport entre les résultats socio-économiques et les moyens (cf. EuropAid, 2006 ; Perret, 2008).

[31] « Nouvelle gestion publique » (NGP), en français. Toutefois, les réformes qualifiées de NGP ne rejoignent pas nécessairement tous les préceptes du NPM décrits par Hood (1991).

de concurrence visant à mimer le marché, le développement d'approches contractuelles et la création d'agences autonomes dont les missions sont précisément déterminées (Hood, 1991). En pratique, les pays développés ont souvent adopté une attitude sélective par rapport aux innovations du NPM<sup>[32]</sup> et des évolutions sont sensibles dans les pays ayant le plus systématiquement appliqué les préceptes du NPM. Ainsi, d'après Christensen et Laegreid (2007), l'importance, précédemment donnée par le NPM à la gouvernance répartie et les agences à mission unique, se serait récemment déplacée vers une approche plus globale visant à renforcer la coordination et la maîtrise des politiques publiques, afin d'éviter la fragmentation de l'action administrative.

Réagissant contre des tentatives de réplique systématique du modèle du NPM dans les pays en développement, Schick (1998a) a rappelé dans un article, devenu une référence, qu'au préalable, il convient de construire les « bases » du système budgétaire, ces bases comprenant d'après Schick un contrôle et un suivi effectif des moyens. Toutefois, sans nécessairement adhérer aux réformes les plus radicales, l'application avec discernement de certaines des innovations budgétaires popularisées par le NPM peut contribuer à renforcer le système de GDP selon ses objectifs spécifiques, à condition que le contexte sociopolitique et administratif s'y prête.

### 2.3.2. La gestion des budgets de programme

Le développement d'une démarche de performance comprend souvent la mise en place d'un budget de programme<sup>[33]</sup>. Un budget de programme est un budget ou un document de programmation des dépenses annexé au budget, comportant : (i) une classification des dépenses en programmes ; et, éventuellement, (ii) en sous-programmes et activités des indicateurs de performance. Certains budgets de programme sont purement informatifs. Ils ne sont pas concernés par les commentaires de cette sous-section qui portent sur les situations où la gestion budgétaire est effectuée sur la base du programme.

#### *Mettre en place une classification programmatique*

Pour éviter tout chevauchement de compétences dans la gestion et responsabiliser les ministères, les programmes doivent être établis par ministère. Gérer le budget sur

[32] Pollitt et Bouckaert (2004) qualifient les réformes en Europe continentale de néo-wébériennes pour marquer leur différence avec le corps de doctrine du NPM, qui oppose le marché au modèle wébérien de l'administration publique basé sur la régularité, une organisation hiérarchique et une bureaucratie compétente et indépendante.

[33] D'après Dean (1989), la littérature budgétaire distingue souvent le « budget de programme » qui se focalise sur les questions d'allocation des ressources du « budget de performance » qui comprend en plus un chiffrage du coût des services rendus et met l'accent sur l'efficacité. En pratique, il existe une variété de budgets de programmes ou de performance. Le nom de l'instrument n'étant pas nécessairement lié à son contenu précis, les commentaires de cette section ne font pas de différence entre « budget de programme » et « budget de performance ».

la base de programmes interministériels risquerait soit de diluer les responsabilités, soit de déposséder les ministères sectoriels de leur responsabilité au profit des ministères ou services qui coordonnent l'activité financière ou politique du gouvernement (ministère des Finances, du Plan, services du Premier ministre et de la Présidence)<sup>[34]</sup>. Pour appuyer la formulation des politiques, il est utile dans certains secteurs de préparer des documents interministériels de politique transversale, mais les responsabilités ministérielles dans la mise en œuvre de ces politiques doivent être clairement identifiées.

En revanche, au sein d'un ministère la structure programmatique ne recouvre pas nécessairement la structure administrative. Le degré de déconnexion entre structure administrative et structure programmatique dépend de la manière dont le ministère est organisé.

Les principes généraux de la classification programmatique et de l'organisation du budget en programmes doivent être définis par le ministère des Finances, en concertation avec l'ensemble des ministères. La structuration des budgets ministériels en programmes doit être effectuée par les ministères concernés sur la base de ces principes généraux. Les ministères sectoriels disposent d'une vue plus complète et plus détaillée des fonctions et objectifs des entités qu'ils contrôlent que le ministère des Finances. Toutefois, une procédure de validation des propositions des ministères sectoriels doit, aussi, être en place.

La structuration du budget d'un ministère en programmes s'effectue à partir d'une analyse de la stratégie du ministère, de ses missions et objectifs. La CFAP peut fournir des orientations pour définir les programmes. Diamond (2003) suggère que les programmes soient monofonctionnels, mais il peut y avoir des exceptions. Un budget de programme devrait viser à placer les unités de prestations des services et leur performance au centre des préoccupations. Cela suggère de privilégier dans les ministères fournissant directement des prestations de service public aux citoyens une structure de programme par niveau de service (enseignement primaire, enseignement secondaire, etc.).

Il convient d'établir la « cartographie » administrative du programme, c'est-à-dire la table de passage entre, d'une part, les structures administratives, projets, transferts et, d'autre part, les catégories de la classification programmatique. Il faut s'assurer que les dispositifs comptables permettent de suivre le budget d'un programme. Par souci

---

[34] D'après Widalvsky (1966), le *Planning Programming and Budgeting System* (PPBS) mis en œuvre aux États-Unis dans les années 1960, qui avait partiellement tenté de dépasser les cloisonnements administratifs, aurait présenté un « biais extrême de centralisation » soit au profit du Bureau du Président, soit au profit des services centraux des ministères, notamment au sein du ministère de la Défense.

de transparence et de simplicité, il convient d'éviter l'usage de clefs de répartition dans l'établissement de la cartographie des programmes. Une personne doit être affectée à un programme et un seul. Les dépenses des services horizontaux (DAAF, DRH, etc.) sont regroupées dans un programme de soutien aux autres programmes, souvent appelé programme d'administration générale. Ce programme ne doit pas devenir un fourre-tout, et servir, par exemple, de palliatif aux difficultés à répartir les dépenses de personnel par programme. Il faut éviter un excès de détail en définissant le niveau activité d'un budget de programme.

Quelques principes visant à faciliter l'établissement d'une nomenclature programmatique sont présentés dans l'encadré 4.

#### Encadré 4 *Structurer le budget en programme : quelques bons principes*

- Le programme regroupe un ensemble cohérent d'activités auxquelles sont associés des objectifs communs. Il regroupe les dépenses indépendamment de leur nature économique. En particulier, les dépenses de personnel et d'investissement devront être regroupées de la même manière que les dépenses de biens et services concourant à la même finalité.
- Pour la responsabilisation et la gestion courante, le programme doit être défini au sein des ministères. Les questions de politique budgétaire transversales seront traitées dans des documents spécifiques de politique transversale.
- Chaque programme doit correspondre à un regroupement clairement défini de directions ou services, projets d'investissement et transferts. Une grille de passage entre la structure administrative et le programme doit être établie (« cartographie du programme »).
- On n'utilisera pas de clef de répartition et on ne fera pas de comptabilité analytique pour structurer le budget en programmes. Dans ces conditions :
  - les dépenses non affectables à un programme opérationnel particulier sont regroupées dans un programme d'administration générale ;
  - un membre du personnel est affecté à un seul programme.
- La structure programmatique doit être relativement stable pour assurer une continuité dans la gestion.
- Le programme (ou le sous-programme) doit, lorsque cela est possible, ne couvrir qu'un seul groupe de la CFAP (cf. sous-section 3.1), mais il ne s'agit pas d'une règle universelle.
- Le nombre de programmes par ministère sera limité (5 à 6 en moyenne, par exemple).
- On évitera des budgets d'activités excessivement détaillés.

Il est quelquefois estimé que, pour mieux refléter les stratégies nationales, la structure du budget en programmes devrait reproduire la présentation thématique des stratégies. Fréquemment, cette approche n'est ni réaliste, ni souhaitable<sup>[35]</sup>. Stratégies et budget sont des documents de nature et de fonctions différentes. Un document stratégique national peut, par exemple, être organisé autour de grands thèmes transversaux tels que « bonne gouvernance » ou « promotion de l'emploi ». Un budget qu'il soit de moyens ou de programme doit tenir compte des impératifs liés à la redevabilité des ministres et des gestionnaires, et à la gestion budgétaire. Certaines activités peuvent contribuer à la réalisation de plusieurs objectifs stratégiques. Cela même au sein d'un même secteur. Par exemple, le recrutement d'un enseignant qualifié peut contribuer conjointement à l'objectif stratégique d'accès au système éducatif et à celui d'amélioration de la qualité. De plus, une stratégie nationale est souvent centrée sur des secteurs prioritaires, elle couvre peu ou pas les secteurs de souveraineté comme le secteur de la défense ou les affaires étrangères, alors que le budget doit couvrir toutes les activités de l'administration.

### Les objectifs d'un programme

La définition d'une stratégie propre au programme est le point de départ de la définition des objectifs spécifiques de ce programme et des indicateurs de performance associés. Cette stratégie doit viser à une contribution efficace du programme aux stratégies nationales et sectorielles et s'inscrire dans une démarche de performance. Les objectifs spécifiques<sup>[36]</sup> d'un programme doivent traduire de manière équilibrée les trois dimensions de la performance (efficacité, efficience et qualité des services rendus). Les objectifs d'efficacité sont en général la « déclinaison » au niveau du programme des objectifs des stratégies, c'est-à-dire qu'ils traduisent la contribution du programme à la réalisation des objectifs des stratégies. Au niveau des services et activités, on définit des objectifs opérationnels qui peuvent comprendre des dispositions opérationnelles définies en termes de moyens et services rendus, la déclinaison territoriale des objectifs du programme et des objectifs « locaux » tenant compte de la situation particulière d'un service. Les indicateurs de performance présentés sous-section 2.3.2 permettent de suivre les progrès selon ces différents objectifs.

[35] L'exercice a été tenté à Madagascar pour le budget 2005. En 2006, le rapport d'évaluation selon le cadre PEFA pour Madagascar parle de « problèmes sérieux de lecture du budget et de gestion des crédits que cette classification (programmatische), en réalité inadaptée, pose. Ces problèmes, paradoxalement, proviennent de l'utilisation intégrale de la nomenclature du document de stratégie de réduction de la pauvreté (DSRP), orientée vers la définition d'objectifs prioritaires, comme nomenclature du budget, destinée, pour une grande part, à la gestion de politiques publiques permanentes dans leur nature » (cf. site internet du PEFA). La nomenclature budgétaire malgache a été rationalisée lors de la préparation du budget 2009.

[36] Le guide de la performance français qualifie ces objectifs de « stratégiques » (ministère des Finances, de l'Économie et de l'Industrie et al, 2005). Le terme « spécifique » est employé ici pour éviter toute confusion entre les objectifs de performance imputables à un programme, et les objectifs des documents stratégiques qui peuvent être plus généraux.

### *Les responsabilités dans la gestion d'un programme*

Une gestion sur la base du programme implique la nomination d'un responsable du programme. Ce responsable concourt à l'élaboration des objectifs du programme sous l'autorité du ministre et est responsable de leur mise en œuvre opérationnelle. Il doit donc préparer le projet de budget de son programme et rendre compte des services rendus et des résultats obtenus.

En remplissant ces tâches, il doit travailler avec les services d'administration générale du ministère, tels que la DAAF, et les services et entités chargés de la mise en œuvre opérationnelle des programmes. La définition des modalités du dialogue entre le responsable de programme et ces différents services est un des points les plus délicats de la mise en place d'une gestion sur la base du programme. Des conflits entre la chaîne des responsabilités administratives et celle de la gestion des programmes peuvent surgir. Un coordonnateur des programmes du ministère doit superviser ce dialogue et assurer la coordination entre les différents programmes. Cette fonction de coordination devrait être logiquement assurée par le secrétaire général du ministère, lorsque ce poste existe, pour lui donner une légitimité institutionnelle et faciliter la coordination entre les responsables de programme et les responsables administratifs.

La structuration du budget en programmes et son incidence sur la gestion budgétaire doivent être largement examinées au sein des ministères sectoriels. Idéalement, il serait souhaitable de procéder conjointement à la structuration du budget en programmes et à une réorganisation administrative de manière à faire correspondre l'organisation administrative et la structure programmatique. Toutefois, les réformes administratives demandent beaucoup de temps. De plus, cette correspondance est en général difficile à établir au niveau régional, les échelons régionaux étant souvent responsables de la mise en œuvre de plusieurs programmes. À défaut de réforme administrative, il convient de définir des procédures adéquates de dialogue entre le responsable de programme et les responsables des services mettant en œuvre plusieurs programmes. Une autre question à résoudre est la relation entre les responsables de programmes et les préfets et gouverneurs, dans les pays où ceux-ci disposent de pouvoirs étendus en matière budgétaire. Des compromis entre une optique centrée sur les considérations politiques locales et une optique sectorielle peuvent être trouvés.

Dans une optique orientée vers la performance, les gestionnaires sont redevables sur les produits de leurs activités et les résultats socio-économiques imputables au programme. Ils sont relativement libres de déterminer la composition des moyens qu'ils utilisent, sous réserve des principes de fongibilité asymétrique stipulés dans la LRLF et des dispositions réglementaires définissant la répartition des responsabilités

au sein de l'exécutif pour les contrôles de l'exécution budgétaire (cf. section 3.2). Dans les pays en développement, une certaine prudence est nécessaire dans la mise en place d'un cadre de gestion souple, du fait d'une insuffisante culture du contrôle. Toutefois, il convient d'éviter que la mise en place d'un budget de programme ne se traduise que par des obligations bureaucratiques supplémentaires de production de rapport, sans apporter de réel changement au niveau de la gestion des ministères sectoriels.

### *Les instruments de pilotage*

Un élément clef dans la mise en place d'un budget de programme est le développement d'instruments de pilotage de la performance. Ces instruments relèvent du contrôle de gestion<sup>[37]</sup> qui est défini comme étant un « *système de pilotage mis en œuvre par le responsable d'une unité ou d'un programme en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés, l'activité développée et les résultats obtenus, notamment par le biais d'outils comptables ou statistiques* » (Guillaume et al., 2002).

On classe couramment les méthodes et outils du contrôle de gestion selon les quatre domaines d'intervention suivants : l'analyse des coûts (cf. section 3.3) ; les techniques de planification et les outils budgétaires ; les indicateurs et les tableaux de bord ; l'analyse comparative (ou *benchmarking*). Ces outils sont décrits dans le guide français sur le contrôle de gestion dans les administrations établi par la délégation interministérielle à la réforme de l'État (DIRE, 2003). Leur développement et la création de postes de contrôleurs de gestion peut intervenir progressivement. La première étape est, en général, la mise en place d'un suivi de la performance.

### *2.3.3. Le suivi de la performance*

Cette sous-section traite du suivi de la performance d'un budget de programme, mais beaucoup de commentaires s'appliquent aussi au suivi de la performance d'une organisation, avec ou sans budget de programme.

#### *Les indicateurs de performance*

Les indicateurs de performance d'un programme visent à suivre les trois dimensions de la performance. Ils comprennent des indicateurs de moyens et produits (services rendus) pour évaluer l'efficacité, des indicateurs de qualité et des indicateurs de résultats socio-économiques pour évaluer l'efficacéité.

---

[37] Le contrôle de gestion est une des composantes du contrôle interne moderne présenté sous-section 3.2.4. Le contrôle de gestion est assimilable à une activité de conseiller. Il n'est pas un contrôle de régularité et il ne se substitue pas aux contrôles classiques de l'exécution du budget.

## Encadré 5 Les indicateurs de performance d'un programme

La mise en œuvre des dispositions opérationnelles est suivie à l'aide d'indicateurs de moyens et produits :

- les *indicateurs de moyens* décrivent le volume (unités physiques) ou la valeur des moyens mis en œuvre ; la disponibilité du personnel (nombre de médecins, d'infirmiers, etc.), des locaux, les quantités ou les valeurs des intrants (livres scolaires distribués) ;
- les *indicateurs de produits* (ou services rendus) décrivent les productions d'une administration ou d'un service (nombre de dossiers traités, nombre de formations dispensées, nombre d'heures d'enseignement, nombre de personnes accueillies, nombre de contrôles effectués, enquêtes réalisées, textes réglementaires élaborés, etc.).

L'*efficacité* dans la conduite des activités est mesurée en comparant le rapport entre indicateurs de moyens et de produits, aux objectifs d'efficacité du programme ou à une situation de référence.

Les *indicateurs de qualité* spécifient la qualité attendue de la prestation rendue à l'utilisateur. Par exemple, un indicateur de qualité de service associé à un éventuel programme « justice judiciaire » serait : « réduction du délai de réponse judiciaire de 10 jours ».

L'*efficacité* d'un programme est mesurée en comparant les indicateurs de résultats socio-économiques aux objectifs socio-économiques du programme. Ces résultats doivent être imputables au programme (l'évolution du taux d'utilisation de la ceinture de sécurité peut être imputée à un programme de sensibilisation sur cette utilisation, en revanche l'évolution du taux de mortalité sur les routes peut dépendre de plusieurs programmes).

Source : adapté de Collange et al., 2006.

L'encadré 5 rappelle quelques définitions et présente des exemples d'indicateurs. Les indicateurs de performance doivent être imputables au programme. L'évolution des résultats socio-économiques finaux définis dans les stratégies nationales et sectorielles n'est souvent mesurable qu'à moyen/long terme et ne peut pas être imputée à un programme donné. Ces indicateurs sont néanmoins importants pour définir les politiques publiques. Ils peuvent figurer pour information dans la partie introductive du projet annuel de performance du ministère (cf. encadré 6).

Les systèmes d'indicateurs sont nombreux dans les pays africains, bien qu'en pratique peu soient pleinement opérationnels. La construction de bases de données et la mise au point de procédures de mises à jour régulières de ces bases de données, par des données fiables, devraient être un préalable au suivi de la performance. La viabilité du système nécessite que la collecte des données ne soit pas trop coûteuse. Les efforts

doivent porter en priorité sur l'amélioration des systèmes existants de collecte de l'information.

Les indicateurs de performance doivent être représentatifs de l'objectif de performance visé, être aisés à interpréter, pouvoir être suivis à un coût raisonnable et être vérifiables. Ainsi, les caractéristiques d'un bon indicateur de performance sont souvent spécifiées par l'acronyme SMART, l'indicateur devant être *spécifique* à l'objectif de performance *suivi, mesurable, atteignable, réaliste* et *temporel* (avec des cibles fixées dans le temps)<sup>[38]</sup>.

## Encadré 6 *Projet annuel de performance d'un ministère - Exemple de plan résumé du document*

### A. Présentation générale

- la situation du secteur ;
- la politique sectorielle, éventuellement indicateurs socio-économiques, non imputable à un programme déterminé ;
- la programmation pluriannuelle des dépenses (\*) : Tableaux récapitulatifs.

### B. Les programmes

#### *Par programme*

- présentation du programme ;
- présentation de la stratégie et des objectifs :
  - présentation générale
  - présentation de chaque objectif :
    - présentation des indicateurs rattachés à l'objectif ;
    - tableau des indicateurs de performance ;
- description des principales activités y compris les activités conduites par les « opérateurs publics » ;
- les projections financières pluriannuelles (\*).

### C. Problèmes et défis

#### *Si jugé pertinent*

#### Annexes

- tableau des dépenses par programme et projet d'investissement (\*) ;
- toute autre annexe jugée utile.

(\*) Si le CDMT et le projet annuel de performance forment un document unique.

Source : compilation de l'auteur.

[38] Schiavo-Campo et Tommasi, (1999) utilisent l'acronyme CREAM pour décrire les caractéristiques d'un bon indicateur, qui doit être : *Clear* (clair, précis, sans équivoque), *Relevant* (pertinent par rapport à l'objectif de performance), *Economic* (pouvant être suivi à un coût raisonnable), *Adequat* (adéquat, combiné à d'autres indicateurs il donne une base satisfaisante pour le suivi de la performance), *Monitorable* (peut être suivi).

### *Les documents sur la performance*

Un dispositif de suivi de la performance comporte souvent la production par le ministère de deux documents clés : un projet annuel de performance et un rapport annuel de performance. Le projet annuel de performance est préparé en même temps que le budget annuel. Ce document comprend de l'information sur le mandat d'un ministère, les stratégies, les objectifs de chaque programme, des indicateurs de performance, pour l'année budgétaire et une ou plusieurs années cibles postérieures à l'année budgétaire, et diverses données chiffrées. Les indicateurs de performance doivent être cohérents avec les prévisions budgétaires. Dans plusieurs pays, le projet annuel de performance et le CDMT forment un seul et même document<sup>[39]</sup>. Le rapport annuel de performance est préparé une fois l'année budgétaire achevée. Il est présenté selon la même structure que le projet annuel de performance<sup>[40]</sup>. L'encadré 6 présente, à titre illustratif, les points qui peuvent être présentés dans un projet annuel de performance.

Les documents de performance annexés au budget n'ont évidemment pas vocation à comporter l'ensemble des indicateurs décrivant une politique ou un service public. Ils doivent privilégier ce qui intéresse le Parlement et les citoyens et représente un enjeu important pour l'atteinte de l'objectif visé. Il est donc nécessaire d'être très sélectif dans le choix des indicateurs. Par contre, pour la gestion interne, les indicateurs sont plus nombreux et plus centrés sur la mesure de l'efficacité et donc sur les moyens et produits. Ils sont à spécifier dans le cadre du dialogue entre le responsable de programme et les responsables des organisations chargées de la mise en œuvre du programme.

### *L'audit des documents de performance*

La qualité des programmes et des documents de performance doit être auditée. Cet audit doit, entre autres, porter sur<sup>[41]</sup> :

- le périmètre des programmes, en s'assurant que le responsable du programme est en situation d'en exercer le pilotage ;
- la pertinence des objectifs et des indicateurs de performance, en s'assurant que les objectifs reflètent les politiques publiques, que les indicateurs traduisent correctement le degré de réalisation des objectifs et permettent un suivi de la performance ;
- la fiabilité des informations sur la performance.

[39] Par exemple, les budgets de programme pluriannuels du Bénin, les CDMT du Bangladesh et les projets annuels de performance annexés au budget français présentent à la fois des indicateurs de performance et des projections pluriannuelles de dépenses.

[40] Selon la directive 06/2009/CM de l'UEMOA, le rapport annuel de performance devra être annexé à la loi de règlement des États membres de l'UEMOA.

[41] Extrait non exhaustif des thèmes proposés par le guide français sur l'audit des programmes (CIAP, 2009).

Divers dispositifs sont envisageables pour conduire ce type d'audit, un dispositif simple pour engager ce type d'exercice pourrait être constitué d'une petite cellule interministérielle travaillant sous la responsabilité de la DGB. Cet audit des projets et rapports annuels de performance a pour but d'améliorer la qualité des rapports, de développer un processus d'apprentissage interne et de faciliter le dialogue sur la performance. Son esprit est totalement différent d'un contrôle de régularité<sup>[42]</sup>.

### Les évaluations des politiques publiques

Les études d'évaluation des politiques publiques visent à examiner (Perret, 2008) :

- la pertinence de la politique, une politique étant dite pertinente si ses objectifs et les modalités de son action sont adaptés à la nature des problèmes qu'elle est censée résoudre ;
- l'efficacité de la politique, en comparant ses effets à ses objectifs ;
- l'efficience en comparant ses résultats aux ressources financières utilisées<sup>[43]</sup> ;
- la cohérence des différents éléments de la politique (dispositifs réglementaires, moyens humains et financiers, etc.) ;
- les effets collatéraux plus larges que ceux explicitement visés par les décideurs (par exemple, toute politique de développement a un impact sur l'environnement).

L'évaluation est le plus souvent entreprise et réalisée à l'extérieur des services concernés, mais elle peut aussi être une autoévaluation effectuée par ces services (Collange *et al.*, 2006.). D'après le Conseil scientifique de l'évaluation (1996), « *le positionnement de l'initiateur de l'étude d'évaluation par rapport à l'action évaluée fait apparaître une grande variété de situations depuis l'évaluation totalement intégrée au management d'une activité jusqu'à l'évaluation demandée, commanditée ou réalisée par un organisme indépendant* ». Une étude d'évaluation peut concerner l'ensemble d'une politique ou seulement un programme<sup>[44]</sup>.

Les études d'évaluation utilisent diverses méthodologies allant de méthodes quasi expérimentales à des méthodes empiriques. Les méthodes quasi expérimentales consistent, par exemple, à comparer le comportement des groupes sociaux ou

[42] La directive 07/2009/CM de l'UEMOA précise que les contrôleurs financiers évaluent *a posteriori* les résultats et les performances des programmes. Cette disposition risque de conduire à des confusions de fonction évitables.

[43] Cette définition de l'efficience est plus large que celle présentée sous-section 2.3, où l'efficience est définie en comparant les produits (et non les résultats socio-économiques) aux moyens.

[44] Le Conseil scientifique de l'évaluation (1996) note : « Les textes français relatifs à l'évaluation des politiques publiques font presque toujours référence à l'évaluation des politiques publiques. Dans le mode anglo-saxon, en revanche, comme d'ailleurs dans la plupart des autres pays, c'est la notion d'évaluation des programmes qui domine ».

économiques ayant bénéficié de la politique publique ou du programme à celui de groupes similaires n'en ayant pas bénéficié. Les méthodes empiriques peuvent être fondées sur des enquêtes et interviews.

### *Comment utiliser l'information sur la performance ?*

Comme le montre l'encadré 7, le lien entre la performance et les dotations budgétaires est le plus souvent indirect. Si la performance d'un secteur prioritaire est médiocre, on doit utiliser l'information sur la performance pour identifier les problèmes ayant conduit à de tels résultats, mais cela n'implique pas mécaniquement la réduction du budget du secteur concerné. Même dans les pays développés les plus avancés, en matière de suivi de la performance, la budgétisation directe sur la base de la

#### **Encadré 7** *Le lien entre la performance et la budgétisation*

L'OCDE (2007) distingue trois types d'utilisation de l'information sur la performance dans la gestion budgétaire :

- *à titre de présentation* : l'information sur la performance est incluse dans les documents budgétaires, mais sans jouer de rôle particulier dans la procédure budgétaire ;
- *budgétisation indirecte sur la base de la performance* : l'information sur la performance est utilisée conjointement avec l'examen des priorités des politiques publiques, de la politique macroéconomique et des facteurs politiques lors du processus de préparation budgétaire ;
- *budgétisation directe sur la base de la performance* : cette forme de budgétisation lie les dotations budgétaires à la performance. Elle n'est utilisée que dans quelques pays, et seulement dans certains secteurs.

*Le ministère des Finances, de l'Économie et de l'Industrie français et al. (2005) précisent :*

« La budgétisation par les objectifs, c'est-à-dire une procédure de construction du budget de l'État qui consisterait à discuter d'abord les objectifs et les valeurs cibles souhaités puis à déterminer les enveloppes de crédits nécessaires, n'est pas possible pour deux raisons :

- le budget de l'État se construit sous contrainte d'enveloppe globale. La répartition des enveloppes entre programmes se fait donc au sein d'un montant global prédéterminé en fonction de la situation globale des finances publiques et du contexte macroéconomique ;
- le lien entre dotation budgétaire et objectifs de performance n'est pas mécanique : une amélioration des résultats socio-économiques ou de la qualité de service peut se faire à moyens constants grâce à une amélioration des modalités de mise en œuvre des crédits ou une meilleure allocation des moyens ».

Sources : OCDE, 2007 ; ministère des Finances, de l'Économie et de l'Industrie français et al, 2005.

performance n'est appliquée que de manière ponctuelle pour quelques secteurs ou quelques programmes<sup>[45]</sup>.

L'utilisation de l'information sur la performance dans la gestion courante nécessite aussi quelques précautions. Lier des sanctions positives ou négatives à un indicateur peut avoir des effets pervers tels qu'une vision en tunnel consistant à se fixer sur la cible quantifiée et négliger les autres aspects, un trucage délibéré des résultats ou des comportements opportunistes destiné à porter les efforts sur les cibles les plus faciles à atteindre (Allen et Tommasi, 2001). D'après Wilson (1989) lorsque les processus et les produits sont mesurables, il est possible d'élaborer un système normatif de gestion de la performance. En revanche, lorsque processus et produits ne peuvent pas être définis de manière incontestable, les efforts pour améliorer la performance devraient porter sur la formation, la qualité de recrutement et l'instauration d'une culture favorable à la performance plutôt que sur des indicateurs de performance formels.

Ces difficultés peuvent être surmontées, sous certaines conditions. L'encadré 8 montre un exemple d'utilisation de l'information de la performance dans un mécanisme d'allocation de ressources en Afrique, dans le secteur de la santé. Toutefois, ce dispositif

### Encadré 8 Les programmes de financement fondés sur la performance dans le secteur de la santé dans les pays en développement

Des programmes de financement fondés sur la performance sont en cours de développement dans le secteur de la santé dans plusieurs pays en développement avec le soutien d'un fonds multi-donateurs, le *Health Result Innovation Trust Fund*.

Le schéma en cours de déploiement au Rwanda est fondé sur une cascade de contrats passés entre les structures de pilotage et les établissements de santé, et entre ces établissements et le personnel médical. Les transferts financiers aux établissements de santé sont dépendants des prestations fournies et d'un indicateur de qualité suivi trimestriellement tandis que ces établissements disposent d'une bonne autonomie de gestion. Les évaluations des premières expériences montrent des résultats positifs sur le plan de l'accroissement du volume et de la qualité des prestations. Compte tenu de l'ampleur des tâches de coordination, un dispositif *ad hoc* a été mis en place groupant des représentants de l'administration, des ONG et des agences de coopération bilatérale. Ce dispositif est pour l'instant fortement dépendant des financements des donateurs.

Sources : Rusa et al., 2009 ; Basinga et al., 2008.

[45] Par exemple, une partie des dotations budgétaires allouées à un laboratoire de recherche peut être liée au nombre de publications de ce laboratoire dans des revues scientifiques et de brevets déposés.

étant lié à une forte intervention des bailleurs de fonds, il est difficile de tirer des conclusions définitives sur sa viabilité dans le cadre d'une gestion purement intérieure.

#### *2.3.4. Budgets de programme et programmes spécifiques*

Le programme a été défini ci-dessus comme étant un élément du système de classification budgétaire, toutes les dépenses d'un ministère étant classées en programmes. Une autre approche consisterait à ne définir que des programmes « spécifiques » pour quelques groupes d'activités ayant le même ensemble d'objectifs, sans chercher à classer toutes les dépenses d'un ministère en programmes. Cette dernière définition du programme serait similaire à celle utilisée dans la gestion des projets et des aides extérieures. Schiavo-Campo (2009) estime qu'une approche programmatique partielle est la plus pertinente dans un environnement où les capacités sont limitées, car elle peut être développée de manière sélective et graduelle. Elle permet de concentrer les efforts d'amélioration de la performance sur des programmes prioritaires ou pour lesquels l'amélioration de la performance est particulièrement cruciale.

Une approche programmatique partielle pourrait faciliter la gestion dans les secteurs où les donateurs ont mis en place des fonds mondiaux (fonds mondial de lutte contre le sida, la tuberculose et le paludisme, par exemple). Ces fonds sont en effet ciblés sur des objectifs qui peuvent concerner différents niveaux de prestation des services publics. Cette approche « verticale » ne peut qu'être limitée à quelques programmes spécifiques. Il serait, en effet, difficile de découper et de suivre la totalité du budget d'un ministère et d'une organisation selon de tels programmes. La coexistence d'une approche programmatique couvrant l'ensemble du budget (qui serait fondée sur les niveaux de service et les fonctions) et de quelques programmes « verticaux » risquerait de conduire à des obligations excessives de production de rapports et à la tenue permanente de réunions de coordination au détriment du travail sur le terrain. Dans ces conditions, les pays qui n'ont pas encore décidé de la mise en place d'une classification budgétaire programmatique auront à peser les avantages et les inconvénients respectifs des deux approches suivantes : d'une part, une approche où tout le budget est structuré en programme, et d'autre part, une approche limitant le suivi de la performance à quelques programmes spécifiques.

#### *2.3.5. Autres dispositions institutionnelles au sein des administrations*

##### *Les contrats d'objectifs et moyens*

Les contrats d'objectifs et moyens (appelés aussi contrats de performance et contrats-programme) passés au sein de l'administration publique visent à mieux cerner la

définition des objectifs des programmes ou des organisations, à développer de nouveaux moyens de contrôle et gestion comprenant le suivi des produits et des résultats socio-économiques, tout en laissant aux gestionnaires la responsabilité des opérations courantes.

Un contrat d'objectifs et moyens est un acte écrit, non juridique, passé entre deux ou plusieurs parties, par exemple entre le ministre et la direction d'un service déconcentré ou d'un établissement sous tutelle. Il rappelle les objectifs généraux, traduit ces objectifs en objectifs opérationnels et définit les engagements de chaque partie. Ces contrats couvrent en général une période pluriannuelle. Leurs projections financières doivent être compatibles avec l'évolution projetée des finances publiques. À la différence des CDMT, qui sont en général des programmes pluriannuels glissants, c'est-à-dire à horizon mobile (cf. section 3.1), les prévisions financières de ces contrats ont en général un horizon fixe. Elles doivent être revues et mises à jour annuellement, mais un exercice de programmation glissante pourrait être excessivement lourd et risquerait de faire perdre la notion d'année cible, alors qu'il peut être important de fixer des échéances pour la réalisation de certaines actions.

Ces contrats se rapprochent, dans une certaine mesure, des contrats relationnels passés au sein du secteur privé, comme, par exemple, les contrats de franchise. Les contrats relationnels sont moins précis que les contrats classiques, mais ils détaillent les éventualités et l'esprit dans lequel seront négociées les adaptations rendues nécessaires (Petrie, 2002). Toutefois, à la différence des contrats relationnels passés au sein du secteur privé, les contrats d'objectifs et moyens passés au sein de l'administration ne sont pas « exécutoires », c'est-à-dire que ni les tribunaux ni un arbitre ne peuvent en exiger l'exécution.

Il existe une variété de types de contrats d'objectifs et moyens au sein des administrations des pays de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), selon le degré de détail des produits et résultats attendus et selon les obligations imposées aux parties prenantes. L'encadré 8 illustre une expérience contractuelle réussie en Afrique. Cette expérience met en jeu divers niveaux de l'administration et les bailleurs de fonds. Par contre, l'encadré 9 illustre les difficultés rencontrées dans un pays à revenu intermédiaire dans le développement de cette approche. L'expérience tend à montrer que la réussite de ces contrats dépend du respect par les tutelles financières et administratives de leurs engagements, du réalisme et de la discipline des services et entités contractantes dans l'expression de leurs besoins financiers et dans leur gestion budgétaire, et de l'octroi à ces services et entités d'un certain degré d'autonomie dans la gestion.

## Encadré 9 L'expérience des contrats d'objectifs et moyens en Tunisie

Les EPS sont des centres hospitaliers universitaires soumis à l'obligation de conclure un contrat d'objectifs et moyens (appelé antérieurement contrat de programme) arrêté par leur Conseil d'administration et conclu avec le ministère de la Santé publique. Ce contrat doit définir des objectifs généraux et opérationnels des activités de l'établissement et déterminer les moyens nécessaires pour qu'il accomplisse sa mission.

Les premières expériences, à la fin des années 1990, ont touché la quasi-totalité des EPS. Mais lorsqu'il a été tenté de renouveler l'expérience fin 2002, seuls deux EPS ont préparé des contrats d'objectifs et moyens.

Les causes de ce désintérêt comprennent : la persistance de l'omniprésence de la tutelle dans la gestion des EPS, de la centralisation des crédits du budget d'équipement et la gestion centralisée des ressources humaines ; l'absence de tout engagement financier prévisionnel de l'État ; le manque de suivi à tous les niveaux de l'exécution des ces contrats.

En 2009, la Tunisie a relancé les expériences de contractualisation.

Source : Demangel et al., 2005.

### Les organismes semi-autonomes

Vers la fin des années 1980, certains pays anglo-saxons ont procédé à une restructuration de l'administration publique en agences semi-autonomes pour améliorer la performance dans la fourniture des services publics en développant une culture managériale, en professionnalisant certaines fonctions et en rapprochant l'administration des usagers des services publics. Ces organisations présentent tout ou partie des caractéristiques principales suivantes (OCDE, 2002) :

- une structure de gouvernance se différenciant de celles des services administratifs d'un ministère, l'organisme rapportant directement au ministre ou au secrétaire général et disposant de structures décisionnelles ou consultatives spécifiques (telles que conseil d'administration, comité de gestion ou conseil consultatif) ;
- un dispositif de contrôle différencié, comprenant souvent des règles de gestion plus souples, notamment en matière de gestion du personnel, et des règles budgétaires comptables et financières adaptées aux activités de l'organisme ;
- une certaine autonomie de gestion jointe à une gestion contractuelle.

Il est en général admis que la création de ces agences dans les pays développés a contribué à améliorer l'efficacité. Néanmoins, l'OCDE (2009) constate que « la

*prolifération d'organes publics autonomes a rendu difficile toute action collective et coordination* », ce qui rend difficile la conduite des politiques publiques.

La France a défini récemment la notion d'opérateurs de l'État<sup>[46]</sup>. Un opérateur de l'État réunit les trois critères suivants (Milot, 2009) : (i) il exerce une activité de service public qui peut être rattachée à une politique publique ; (ii) il est financé majoritairement par l'État directement ou indirectement par le biais de recettes affectées ; et (iii) il est contrôlé par l'État, dans le sens où celui-ci influe les décisions stratégiques. Tout en rappelant l'utilité des opérateurs de l'État, Bouvard (2009) suggère une réduction de leur nombre et, surtout, de les intégrer pleinement dans le cadre de la stratégie de performance défini par la LOLF de 2001.

Les définitions et les approches sont différentes. Néanmoins, il existe des recouvrements importants entre l'ensemble des fonds extrabudgétaires, celui des établissements publics et celui des opérateurs de l'État. Dans les pays en développement, la frontière entre opérateurs de l'État et intervenants extérieurs est floue, notamment en ce qui concerne les ONG, compte tenu du mode de gouvernance et de financement.

Des agences semi-autonomes ont été créées dans plusieurs pays en développement ces dernières années. Les résultats de cette approche sont inégaux. Le chapitre 4 présente l'exemple de créations d'agences pour la gestion d'investissements municipaux, qui ont donné des résultats satisfaisants. Les agences fiscales semi-autonomes créées en Afrique anglophone ont, en général, permis d'améliorer le recouvrement des recettes. Toutefois, elles ne semblent pas toutes confirmer ces bons résultats initiaux. Malgré des rémunérations plus élevées que dans le reste de la fonction publique, certaines d'entre elles seraient affectées par la corruption (Fjeldstad, 2002). Une enquête sur la vingtaine d'agences créées en Tanzanie dans les années 1990, ne montrerait que de faibles gains en matière de niveau des services rendus, la qualité n'ayant pas été améliorée. Des contrats passés entre les agences et leurs ministères de tutelle, et comportant des indicateurs de performance, ont été mis au point, mais leur suivi laisse fortement à désirer (President's Office Public Service Management, 2005 ; Caulfield, 2002).

Traditionnellement, dans les pays africains francophones, un certain nombre de services publics sont fournis par des établissements publics (hôpitaux, centres de formation, etc.). Ces établissements disposent de la personnalité morale, mais leurs opérations sont souvent soumises aux mêmes types de contrôles que les services des ministères. Certains établissements publics non marchands ont obtenu le statut juridique d'EPIC qui est en général plus souple. Toutefois ce statut favorable n'a pas été accompagné

---

[46] En 2009, 665 entités dotées de la personnalité morale, étaient considérées comme étant opérateurs d'État.

d'exigences en matière de performance, et a surtout servi à contourner les règles de gestion de la fonction publique<sup>[47]</sup>.

Lorsqu'un certain degré d'autonomie est accordé à une entité de l'administration délivrant des services publics, des règles de transparence, de reddition des comptes, d'audit et de sanctions en cas de mauvaise gestion doivent être clairement stipulées. Toutes les recettes et dépenses de ces entités devraient figurer dans les documents budgétaires (cf. section 2.1).

### 2.3.6. Les partenariats public privé (PPP)

Selon ses partisans, l'externalisation, ou la délégation de services publics, a pour objectif d'améliorer l'efficacité opérationnelle en évitant certaines lourdeurs des procédures administratives, en permettant de disposer de personnel correctement rémunéré et qualifié, et en disposant de l'expertise d'opérateurs qualifiés. Les grands projets PPP peuvent aussi permettre de limiter le recours à l'endettement public.

L'externalisation peut concerner des opérations allant de la délégation à des ONG de dispenser des soins de santé de base, à des opérations de grande ampleur dans le domaine des infrastructures. Les partenariats pour la fourniture de soins de santé de base, de services éducatifs ou de certains services urbains sont souvent définis dans des contrats relationnels passés avec diverses entités privées ou des ONG. D'après une revue effectuée par Xingzhu *et al.* (2008), l'externalisation des soins de santé primaire dans les pays en développement aurait permis une amélioration de l'accès des populations aux soins. Par contre, cette revue n'a pas permis d'évaluer l'impact de l'externalisation sur l'équité, l'efficacité et la qualité du service rendu, ni sur le fonctionnement de l'ensemble du système de santé. Des dispositifs spéciaux de gestion des dépenses budgétaires impliquant les usagers sont quelquefois mis en place. Par exemple, le paiement des enseignants non fonctionnaires peut être pris en charge par des associations de parents d'élèves qui bénéficient à cet effet d'un transfert global du budget de l'État. Comme mentionné plus loin, ces dispositifs nécessitent des mécanismes de suivi et de contrôle appropriés.

Pour les grands projets d'infrastructure, il existe différentes formes de PPP. Dans un système de concession classique, l'opérateur privé finance l'investissement en totalité ou partiellement, est responsable de sa maintenance, de son développement et de son exploitation. Il perçoit les droits payés par l'utilisateur durant une durée déterminée,

[47] La revue des dépenses publiques menée en Algérie par la Banque mondiale (2007) note, à propos de certains EPIC de ce pays : « La politique de ces EPIC veut que les salaires soient très élevés, par rapport au traitement des fonctionnaires des ministères. Les dépenses d'entretien occupent la dernière place dans la liste de leurs priorités ».

**Encadré 10** *Les PPP : quelques pratiques discutables, d'après une étude de la Banque mondiale dans le secteur de l'électricité*

Beaucoup de contrats de partenariat avec des producteurs indépendants d'électricité sont conclus à travers des protocoles d'accord plutôt que par une procédure transparente et concurrentielle de passation des marchés. Les prétextes évoqués pour justifier ce refus de la concurrence seraient : (i) le fait que le secteur privé utilise ses propres ressources ; (ii) qu'il serait contreproductif de faire des appels d'offres quand on peut traiter directement avec un consortium composé de sociétés de réputation internationale ; (iii) que la préparation des appels d'offres serait coûteuse et demanderait du temps ; (iv) et que l'expertise pour évaluer les offres ne serait pas disponible. De gros contrats sont ainsi négociés en secret, ouvrant la porte à des gains illicites. Le coût pour le pays et le montant des gains illicites sont énormes. Par exemple :

- les Philippines ont signé 42 contrats avec des producteurs d'électricité entre 1990 et 1994 pour une production qui excède la demande ; l'État doit donc rémunérer des capacités non utilisées ;
- le *Gujarat Electricity Board* en Inde doit continuer à payer pour des technologies obsolètes ;
- en Indonésie, la majorité des producteurs indépendants d'électricité auraient fourni des actions à l'entourage de politiciens bien placés.

*Source : Banque mondiale, 2009.*

et remet en fin de contrat l'équipement à l'État. À côté de ce type de concession classique, il existe une variété d'autres dispositions, selon, par exemple, que les droits sont recouverts par le concessionnaire ou le concédant, ou que le concessionnaire est propriétaire ou locataire des équipements.

Comme développé dans Tétard et Le Bris (2008), les avantages en termes d'efficacité et d'efficacités du recours au PPP peuvent être significatifs. Toutefois, la préparation et la supervision des PPP nécessitent une attention particulière. Les PPP sont exposés à divers risques, comprenant les retards de construction, les dépassements de devis, les problèmes de disponibilité et de qualité des services, les incertitudes quant à l'évolution future de la demande de prestations et à la valeur des actifs restitués à l'État en fin de contrat. Les PPP peuvent être utilisés pour contourner la contrainte budgétaire. Certains contrats sont négociés entre décideurs politiques et partenaires privés, sans consulter les services techniques d'un ministère sectoriel, pour diverses raisons, y compris quelquefois du fait d'accords de corruption. L'encadré 10 cite quelques exemples de pratiques contestables.

Un grand soin doit donc être apporté à la préparation des contrats de PPP pour des gros projets. Les projets doivent être bien préparés. Un PPP ne doit pas être un prétexte pour lancer des projets à rentabilité douteuse. Avant d'opter pour un PPP, les mêmes évaluations des coûts et avantages du projet que pour un projet sur financement public doivent être conduites, et les risques budgétaires doivent être évalués. D'après Hemming (2006), un grand nombre des risques liés aux PPP devraient être mis à la charge du partenaire privé. Plus il subsiste des risques à la charge de l'État, moins le PPP constitue une solution de rechange efficace à l'investissement public et à la prestation de services par les pouvoirs publics. Les pouvoirs publics doivent pouvoir spécifier la qualité des prestations requises et y associer des indicateurs quantifiables. Les obligations de service public doivent être clairement spécifiées dans le contrat ou dans le cahier des charges annexé au contrat. Les dispositions comptables, les obligations en termes de production des rapports et des comptes doivent permettre de vérifier le respect de ces prescriptions.

L'absence de transparence et de concurrence peut entraîner des surcoûts. Des appels d'offres ouverts constituent le seul moyen de promouvoir la concurrence. Certaines concessions peuvent être difficiles à mettre en concurrence, du fait qu'il s'agit d'activités spécialisées. Ces situations doivent être dûment justifiées. Une grande transparence sur de tels accords s'impose.

Le suivi de l'exécution du contrat est crucial. Les modes de suivi et de régulation doivent être définis et mis en place dès le départ. Le partenariat, comme tout contrat relationnel, est plus complexe que le simple achat, et nécessite de la part du concédant des facultés de compréhension des problèmes du concessionnaire. Mais, la compréhension devenant quelquefois de la complaisance, des audits externes sont indispensables.

### 2.3.7. Points d'attention

Si certains des outils et des approches présentés dans cette section sont en place, les questions suivantes doivent retenir l'attention, lors de leur examen :

- *Budget de programme*
  - Existe-t-il une « cartographie » des programmes, permettant d'identifier les services administratifs responsables de la mise en œuvre de segments du programme ?
  - Est-ce que toutes les dépenses, quelle que soit leur nature économique, sont classées de la même façon par programme ?
  - Est-ce que les dépenses sont suivies selon la nomenclature programmatique ?

Comment sont effectuées les imputations par programme et activités ?

- Comment est organisée la gestion des programmes ? Est-ce que les responsables de programme sont nommés ? Qui est le coordonnateur des programmes au niveau du ministère ?
- Comment sont définis les rapports entre responsables de programme, directions techniques, directions régionales et directions transversales (DAAF, DRH, etc.) ?
- De quels moyens matériel et humain dispose le responsable de programme pour la préparation des budgets et des projets annuels de performance, pour le suivi financier et celui de la performance ?
- *Suivi de la performance*
  - Est-ce que les indicateurs sont suivis ?
  - Est-ce que l'évolution des indicateurs relatifs à un programme est imputable à ce programme ou dépend-il de facteurs externes au programme ?
  - Sur quel aspect de la performance mettent-ils l'accent (efficacité, qualité ou efficacité) ?
  - Quelles sont les procédures de contrôle de qualité des projets et rapports annuels de performance ?
- *Contrats de performance*
  - Comment est vérifié le respect des obligations réciproques ?
- *Accords de PPP*
  - Est-ce que les risques budgétaires sont évalués ?
  - Est-ce que l'administration dispose de moyens d'expertise pour suivre les PPP ?
  - Est-ce que les procédures d'octroi des PPP sont transparentes ?
  - Est-ce que les PPP sont audités par la Cour/Chambre des comptes ?

## 3. Le cycle de la dépense

Cette partie examine les différentes phases du circuit de la dépense, qui comprennent la préparation du budget, son exécution, la comptabilité et les rapports financiers ainsi que le contrôle externe.

### 3.1. La préparation du budget

Cette section présente les fonctions et les caractéristiques générales des activités de préparation du budget. Elle examine ensuite les méthodes permettant de remplir les deux principales tâches de la procédure de préparation budgétaire : garantir la discipline budgétaire globale en définissant une politique budgétaire viable et budgétiser conformément aux politiques publiques. Elle se termine par un examen des diverses formes de CDMT et des conditions de réussite dans la mise en place d'un CDMT.

#### *3.1.1. Fonctions et caractéristiques générales des activités de préparation du budget*

##### *Les fonctions*

Dans le cycle de la GDP, la phase de préparation du budget est essentielle pour assurer la discipline financière globale et une allocation des ressources conforme aux objectifs de politique publique. La procédure de préparation et d'approbation du budget doit aussi permettre au Parlement de jouer pleinement son rôle en matière budgétaire. Les questions relatives à une fourniture efficiente des services publics doivent être examinées lors de la préparation du budget. Toutefois, l'efficacité opérationnelle dépend plus des modes de gestion des activités et d'exécution budgétaire que des procédures de préparation du budget.

Les choix en matière de politique budgétaire et les arbitrages entre activités doivent être effectués dès la préparation du budget. Remettre ces choix à la phase d'exécution du budget décrédibilise le budget voté par le Parlement et conduit à établir les priorités entre secteurs et programmes au jour le jour et de manière souvent peu transparente.

##### *Les activités de préparation du budget*

En général, les activités de préparation du budget comprennent :

- les activités de cadrage macroéconomique et budgétaire ;
- la préparation de demandes budgétaires par les ministères sectoriels ;
- l'examen de ces demandes par le ministère des Finances, et quelquefois le ministère du Plan ;
- l'examen des orientations budgétaires par le Conseil des ministres ;
- la notification de plafonds de dépense par ministère, par le Premier ministre, ou par le ministre des Finances ;
- la finalisation du budget après cette notification, et son adoption en Conseil des ministres ;
- la présentation du budget au Parlement.

Les processus entre ces différentes activités sont souvent itératifs. L'efficacité de la procédure de préparation du budget dépend en grande partie de leur organisation, du calendrier de leur exécution, de l'importance accordée à chacune d'entre elles, et du rôle de chaque intervenant.

Le ministère des Finances supervise l'ensemble du processus de préparation du budget. Il prépare sur un plan technique les choix stratégiques (notamment les grands agrégats budgétaires et l'allocation intersectorielle des ressources). Il vérifie la conformité des projets de budget des ministères sectoriels aux choix stratégiques, leur cohérence interne et leur viabilité. Les ministères sectoriels sont en principe responsables de la préparation de leur projet de budget dans le respect des directives notifiées par le ministre des Finances ou par le Premier ministre. Toutefois, la répartition des responsabilités entre le ministère des Finances et les ministères sectoriels varie considérablement d'un pays à l'autre, et selon les circonstances.

La formulation de la politique budgétaire relève en grande partie de choix politiques. Les procédures de préparation du budget doivent viser à faciliter la formulation et la prise de décisions par les décideurs politiques. À défaut, les choix politiques seront effectués par le biais de procédures informelles et non transparentes. Le rôle du Conseil des ministres est crucial pour assurer un consensus au sein de l'exécutif et garantir que les décisions sont comprises par tous les départements ministériels et appliquées. Le Premier ministre intervient lors des décisions stratégiques et, si besoin, pour arbitrer les désaccords entre les ministères sectoriels et le ministère des Finances. Le Parlement examine et vote le projet de budget préparé par l'exécutif.

### *Des résultats quelquefois décevants*

Il existe des cas extrêmes de désorganisation de la procédure de préparation du budget, dont le traitement sort du champ de la GDP *stricto-sensu*. En raison du calendrier électoral ou d'un changement de gouvernement, le budget peut être présenté au Parlement plusieurs semaines après le début de l'année budgétaire, en ayant été préparé en moins d'une semaine par la DGB à partir du budget de l'année précédente. Lorsque les ressources humaines sont très limitées, la préparation du projet de budget est dans les mains des quelques cadres de la DGB aptes à manier l'ordinateur, entre deux pannes d'électricité. Le travail formel est effectué, mais parler de budgétisation sur la base des politiques serait hasardeux dans un tel contexte.

Même en dehors de ces cas extrêmes, d'autres faiblesses montrent les difficultés des procédures de préparation budgétaire à remplir leurs fonctions. Ces faiblesses sont souvent révélées au moment de l'exécution du budget. Le budget peut s'avérer non viable à court terme. Il est alors refait de manière quasi permanente en cours d'année, par le biais de la régulation budgétaire ou de la gestion de trésorerie, quand il ne conduit pas à des accumulations d'arriérés. Il peut s'avérer non viable à moyen terme, l'encours de la dette devenant excessif et la poursuite d'activités précédemment lancées devenant difficile. Le budget, ou son exécution, peut ne pas refléter les politiques publiques affichées. Les procédures visant à limiter ces risques sont examinées ci-dessous.

#### *3.1.2. Assurer la viabilité des politiques budgétaires*

Les politiques budgétaires doivent être viables à court et à moyen terme. Pour vérifier cette viabilité, il convient de disposer à la fois d'un cadre macroéconomique et financier à moyen terme, et d'analyses de l'impact financier futur de la politique budgétaire.

##### *Le cadre macroéconomique à moyen terme*

Le cadre macroéconomique est établi à partir d'un schéma de l'économie analysant les interdépendances entre secteurs et marchés. Les cadres macroéconomiques les plus simples, dont ceux établis par le FMI lors de la préparation des programmes financiers, présentent les projections des situations suivantes :

- le TOFE, qui présente le compte consolidé des opérations financières du secteur des administrations publiques ou de la plus grande partie de ce secteur ;
- la balance des paiements, qui présente le compte du secteur extérieur ;
- la situation monétaire, qui présente le compte consolidé de l'ensemble du secteur bancaire ;

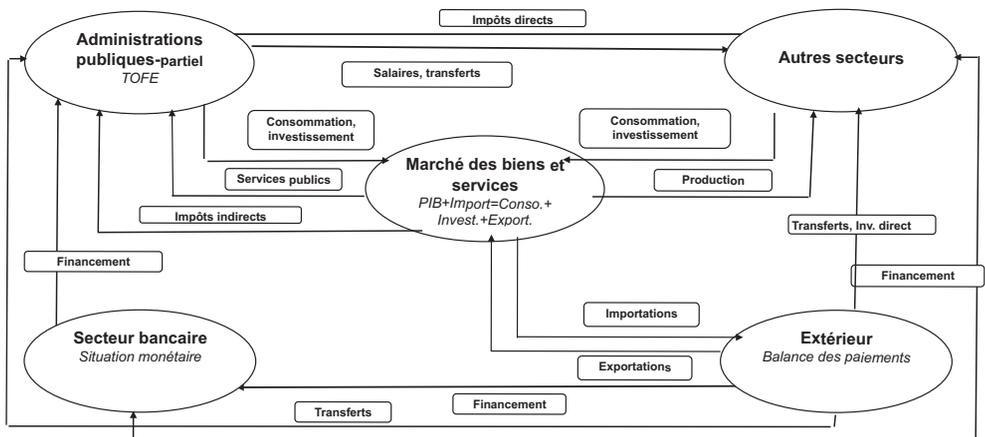
- l'équilibre des ressources (PIB et importations) et des emplois (consommation, investissement et exportations) sur le marché des biens et services (dit « secteur réel »).

Les secteurs non couverts par ces cadres (ménages, sociétés et quasi-sociétés, et administrations publiques non couvertes par le TOFE) forment un secteur résiduel, dont les opérations avec les autres secteurs ou marchés se déduisent des quatre situations susmentionnées. Le schéma 9 présente de façon schématique les secteurs et marchés représentés, un cadre macroéconomique, et leurs principales relations financières.

Le TOFE définit des objectifs budgétaires agrégés, tels que les recettes et dépenses totales, les dépenses par grandes catégories économiques (personnel, biens et services, etc.) et le déficit des finances publiques (cf. schéma 10). Instrument d'appui à la formulation de la politique macroéconomique, le TOFE devrait couvrir l'ensemble des administrations publiques. En pratique, en Afrique, il ne couvre pas systématiquement l'ensemble des administrations publiques, compte tenu des difficultés d'obtention des données sur les opérations financières de certaines entités (la couverture du TOFE est examinée à la section 3.3).

Le degré de sophistication des méthodes de prévision est très variable. Les projections des comptes des secteurs et marchés peuvent être effectuées par des méthodes simples, comprenant les relations comptables d'équilibre de ces comptes, telles que l'équation d'équilibre budgétaire du TOFE (dépenses moins recettes égale financement)

**Schéma 9** Les secteurs de l'économie et leurs relations financières - Schéma simplifié



Source : adapté de Allen et Tommasi, 2001.

et quelques relations simples de comportement pour projeter leurs opérations financières (par exemple, pour exprimer la relation entre impôts intérieurs et PIB). Ces dernières relations sont alors exprimées au moyen de ratios entre les variables économiques ou entre leur élasticité, sans recours à l'économétrie. Ces méthodes simples permettent de réfléchir sur l'impact des politiques budgétaires et d'analyser différents scénarios, sans un trop fort investissement en ressources humaines<sup>[48]</sup>. Leur simplicité présente aussi l'avantage de la transparence.

Pour que le budget soit crédible, les prévisions de recettes et de financement doivent être réalistes. De bonnes capacités techniques de prévision de recettes sont nécessaires. Toutefois, les faiblesses en matière de prévision de recettes s'expliquent souvent par d'autres facteurs que le niveau de ces capacités. Le souci du ministère des Finances de résister aux pressions pouvant conduire à l'accroissement des dépenses, ou celui des services fiscaux d'afficher en fin d'année des résultats meilleurs que prévus conduisent quelquefois à sous-estimer délibérément les prévisions de recettes du budget. Les surestimations de ces prévisions s'expliquent quelquefois par une sous-estimation délibérée du déficit prévisionnel, de manière à éviter tout débat et à reporter les choix difficiles à la phase d'exécution du budget. Les négociations des programmes financiers avec le FMI conduisent quelquefois à surestimer les prévisions de recettes pour afficher l'intention d'améliorer le recouvrement des impôts. D'après le bureau d'évaluation indépendant du FMI, souvent, les recettes prévues dans ce programme ne sont pas recouvrées (IEO, 2002).

La direction chargée des prévisions du ministère des Finances, les services de la Banque centrale et, souvent, du ministère du Plan sont impliqués dans les travaux macroéconomiques. Une étroite collaboration entre les techniciens de ces services est indispensable. Le ministère des Finances doit être pleinement responsable de la finalisation du TOFE. Il doit être techniquement à même d'analyser les projections macroéconomiques établies par les autres ministères et institutions et de proposer, si nécessaire, ses propres estimations. Il doit disposer de l'information économique nécessaire pour conduire les travaux macroéconomiques. Il doit, par ailleurs, communiquer l'information sur les paramètres économiques aux ministères sectoriels, pour la préparation de leur budget.

Le cadrage budgétaire est souvent l'une des rares opportunités de discuter des politiques économiques et financières. Il doit être préparé et examiné au niveau national. Néanmoins, il est fréquent que l'administration et les autorités attendent la venue d'une mission du FMI pour établir le cadrage budgétaire. Cette attitude simplifie

[48] Une étude de cas du FMI présente l'application des méthodes de programmation financière à la Tunisie (Daumont *et al.*, 1999).

le travail des techniciens et permet d'imputer au FMI la responsabilité des arbitrages difficiles, mais elle ne facilite pas l'établissement d'un débat national. Elle présente l'inconvénient de rendre difficile la mise en place d'un calendrier budgétaire stable, puisque celui-ci est dépendant des dates de missions du FMI et des bailleurs de fonds. D'après Raffinot et Samuel (2006) elle peut conduire à des stratégies de contournement des plafonds imposés par l'extérieur, à travers « *l'ouverture de marges de manœuvre non orthodoxes* », qui comprennent le développement de procédures informelles de gestion des dépenses hors budget.

Des indicateurs budgétaires tels que le déficit budgétaire, les dépenses totales et l'encours de la dette publique exprimés en pourcentage du PIB permettent d'analyser la politique macro-budgétaire. Certains pays, dont les États membres de l'Union européenne, de l'UEMOA et de la Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC), ont établi des règles budgétaires fixant des valeurs cibles pour ces indicateurs. Ces règles budgétaires facilitent la formulation des politiques budgétaires. Toutefois, leur portée opérationnelle est quelquefois limitée, comme l'ont montré la persistance des arriérés en zone CEMAC (N'Kodia et Sarr, 2007), le report, en 2009, de l'échéance de convergence des pays de l'UEMOA (initialement fixée à fin 2008) à fin 2013, ou l'impossibilité de respecter les critères de Maastricht en Europe, en période de crise. Milesi-Ferretti (1997) estime que les règles budgétaires quantifiées ne peuvent jouer un rôle positif que si elles sont placées dans le cadre de réformes institutionnelles, portant en particulier sur la procédure de préparation budgétaire. Autrement, non seulement ces règles seront inefficaces, mais, en outre, elles encourageront les manipulations non transparentes des données, pour assurer leur respect sur le papier.

#### *L'analyse de l'impact financier futur du budget*

L'impact financier futur des décisions budgétaires doit être systématiquement analysé lors de la préparation du budget. Cet examen doit porter, entre autres, sur les tranches annuelles futures des projets pluriannuels d'investissement, les charges récurrentes additionnelles entraînées par leur mise en œuvre, la viabilité de la dette publique et les risques budgétaires.

En théorie, dans les pays à système budgétaire francophone, les coûts futurs des projets d'investissement pluriannuels inscrits dans le budget sont estimés lors de la préparation et du suivi des AE. Toutefois, très peu de pays d'Afrique subsaharienne disposent d'AE dans leur budget. La mise en place opérationnelle d'une gestion des AE faciliterait la programmation et le suivi des projets d'investissement pluriannuels.

Les travaux macroéconomiques doivent comprendre des études de sensibilité des projections aux évolutions des paramètres économiques, des analyses de viabilité de

la dette (présentées dans Barkbu *et al.*, 2009), l'analyse des risques liés aux garanties et rétrocessions d'emprunt, aux accords de partenariat public-privé et à toute autre garantie explicite ou implicite (détaillées dans Polackova Brix et Mody, 2002).

### 3.1.3. Assurer l'efficacité de l'allocation des ressources

#### *Stratégies et budget*

Une réflexion stratégique, en amont de la procédure de préparation du budget, est essentielle pour formuler les politiques publiques. Il existe une variété de documents stratégiques, qui comprennent des plans ou stratégies, couvrant des périodes de 4 à 8 ans et des plans à plus long terme, un horizon d'au moins une quinzaine d'années étant nécessaire pour planifier des politiques, telles que les politiques éducatives ou d'aménagement du territoire, et des études prospectives. Engager une réflexion stratégique en dehors de la pression des échéances du calendrier de préparation budgétaire permet de conduire des travaux de simulation, de mieux analyser les aspects interministériels et intersectoriels et d'ouvrir largement la réflexion stratégique aux différents acteurs de la société civile<sup>[49]</sup>.

Pour qu'elles puissent jouer un rôle effectif, les stratégies doivent être réalistes et préparées dans un processus impliquant les décideurs politiques. Ces conditions ne sont pas systématiquement remplies. Les plans de développement quinquennaux préparés dans le passé ont été abandonnés, à quelques exceptions près. Ces plans ont été souvent jugés irréalistes et peu flexibles. En pratique, le budget faisait rarement ce que le plan de développement projetait (Caiden et Wildarsky, 1974). Les démarches planificatrices ont connu un regain avec la préparation des stratégies de réduction de la pauvreté (SRP). Plusieurs pays se sont efforcés d'établir un lien entre la SRP et le budget. Toutefois, ces efforts se sont souvent heurtés aux contraintes budgétaires, les stratégies n'étant pas toutes réalistes, et, selon Wilhem et Krause (2008), à des « *asymétries dans l'appropriation des SRP et des budgets* ». Ainsi, le Parlement et le Conseil des ministres, qui sont des acteurs politiques essentiels dans le processus budgétaire, ont été peu impliqués dans la réflexion conduite autour des SRP.

L'organisation de la préparation des stratégies, de leur mise à jour et plus généralement la formulation des politiques doivent s'insérer dans les dispositifs existants de gestion de la vie publique. Les stratégies doivent être soumises au Conseil des ministres et au Parlement. Certains pays coordonnent la préparation d'un plan national ou de plans

[49] En revanche, comme noté par Stevens (2004) rechercher une large participation de la société civile dans le cadre de la préparation du budget annuel de l'administration centrale serait difficile, voire peu réaliste, compte tenu des échéances auxquelles est soumise cette préparation (les budgets participatifs présentés dans la section 4 sont développés au niveau des collectivités locales).

ministériels stratégiques avec le calendrier législatif<sup>[50]</sup>. Cette démarche peut renforcer le statut des stratégies.

Les méthodes et procédures visant à renforcer le lien entre les stratégies et le budget peuvent comprendre la déclinaison des objectifs des stratégies selon la destination des dépenses (programme ou entité administrative), une organisation adéquate des activités de préparation budgétaire, la mise en place d'un CDMT et des procédures de suivi et évaluation. Disposer d'un bon *feedback* de l'exécution des programmes et stratégies sur le terrain est essentiel. Cela peut comprendre un suivi de la performance, des audits de performance, des études d'évaluation et des revues des dépenses publiques conduites épisodiquement par le ministère des Finances et les ministères sectoriels, par exemple tous les trois ans.

Le budget devant tenir compte de l'évolution de la conjoncture économique et sociale et des résultats de son exécution sur le terrain, des écarts entre le budget et les stratégies sont difficilement évitables. Il convient de bien identifier ces écarts, à chaque étape du processus de préparation du budget. Lorsqu'ils sont importants, il convient de proposer des mesures correctrices, qui peuvent comprendre des réallocations des ressources au sein du budget, une révision des objectifs des stratégies, ou de leur calendrier de réalisation.

### *Marchandages ou approche stratégique ?*

Toute procédure de budgétisation comprend des phases montantes où les ministères sectoriels soumettent leurs propositions au ministère des Finances, et des phases descendantes consistant en la notification par le ministre des Finances ou le Premier ministre de décisions sur le volume ou la composition des projets de budget ministériels, ainsi que des phases de réconciliation.

La phase montante domine quelquefois l'ensemble du processus, les décisions étant alors prises à la dernière minute. Dans ces situations, les comportements opportunistes décrits par Caiden et Wildavsky (1974) restent toujours d'actualité dans certains pays. La technique, que ces auteurs nomment « technique de rembourrage », consiste à préparer des demandes budgétaires qui excèdent largement les ressources disponibles, dans l'espoir d'être favorisé lors des coupes qu'effectuera le ministère des Finances dans ces demandes. Ce jeu revient en fait à s'en remettre au ministère des Finances pour les arbitrages internes au secteur. Quelquefois, les décisions difficiles sont reportées de la phase de préparation de budget à la phase d'exécution. Schick (1998b) qualifie de « budgétisation d'évasion » la procédure consistant, pour éviter toute

---

[50] Le plan national du Brésil est préparé lors de la première année d'une législature.

discussion, à inscrire dans le budget des dépenses que l'on sait pertinemment non finançables.

Les procédures de budgétisation essentiellement montantes ont aussi l'inconvénient de faire porter l'attention sur les détails avant d'effectuer les choix stratégiques sur les objectifs budgétaires globaux et l'allocation intersectorielle des ressources. Ces choix doivent être en premier lieu établis à partir des politiques nationales. Les propositions d'initiatives nouvelles des ministères sectoriels orientent partiellement les décisions d'allocation intersectorielle des ressources. Néanmoins, les choix stratégiques ne sauraient résulter d'une sorte de compétition entre les demandes budgétaires des ministères, ou de marchandages entre des activités prises individuellement.

La phase descendante peut aussi poser problème. Le ministère des Finances peut ne communiquer des plafonds de dépense aux ministères sectoriels qu'à la dernière minute, ou modifier ces plafonds de dépense plusieurs fois au cours de la préparation du budget, obligeant les ministères à recommencer chaque fois la préparation de leurs projets de budget. Les plafonds ministériels de dépense sont quelquefois préparés sans consultation au sein du gouvernement, alors que leur examen doit être l'occasion de débattre de la politique budgétaire.

Afin d'éviter les écueils susmentionnés, il convient d'organiser le cycle de préparation budgétaire en deux phases principales et de laisser suffisamment de temps au déroulement de chaque phase (Allen et Tommasi, 2001). Ces deux phases principales comprennent :

- *une phase de cadrage*, qualifiée souvent de « stratégique », au cours de laquelle sont déterminés les objectifs budgétaires globaux (dépenses totales, déficit, etc.) et l'allocation intersectorielle des ressources, comportant des plafonds de dépense par ministère. Le ministère des Finances assure la préparation technique du cadrage. Ses propositions sont ensuite examinées et approuvées par le Conseil des ministres. Les plafonds de dépense sont ensuite communiqués aux ministères sectoriels par le Premier ministre ou par le ministre des Finances ;
- *une phase de préparation détaillée des crédits* par les ministères sectoriels dans le respect des plafonds ministériels de dépense arrêtés par le Conseil des ministres lors de la phase stratégique. Suffisamment de temps doit être laissé aux ministères pour procéder à leurs arbitrages internes. Cette phase comporte des discussions entre ministère des Finances et ministères sectoriels, et, en cas de désaccords, des arbitrages du Premier ministre. Elle débouche sur la préparation par le ministère des Finances d'un projet de budget soumis au Conseil des ministres puis au Parlement.

Au sein de ces phases principales, il existe aussi des mécanismes montants et descendants, des consultations et réconciliations entre le ministère des Finances et les ministères sectoriels et, au sein des ministères sectoriels, entre les services centraux chargés de préparer le projet de budget du ministère et les directions techniques et régionales.

La phase de cadrage comprend la préparation du cadre macroéconomique, y compris le TOFE prévisionnel, l'analyse des contraintes liées à l'existant, et l'allocation des ressources entre ministères, en fonction des priorités nationales et des contraintes. Pour faciliter cette préparation, les ministères sectoriels communiquent au ministère des Finances une analyse de l'exécution du budget de l'année précédente et des progrès réalisés dans la mise en œuvre de leur stratégie sectorielle, une actualisation du coût des activités en cours et des propositions d'initiatives nouvelles correspondant à leurs priorités, et des économies sur les activités de faible degré de priorité ou à problème.

### *Unifier le processus de budgétisation*

Les processus de décision et le budget sont souvent fragmentés, ce qui entrave l'efficacité de l'allocation des ressources et la discipline budgétaire globale. Le tableau 5 présente diverses formes de fragmentation et suggère des mesures pour en limiter les effets négatifs.

Les dépenses sur aides liées à des projets, les dépenses extrabudgétaires, les dépenses sur recettes affectées, les dépenses fiscales et les dépenses quasi-budgétaires doivent être examinées avec les autres dépenses lors de la préparation du budget.

La "dualité budgétaire" consiste à définir les responsabilités de préparation des budgets de fonctionnement et d'investissement entre différentes organisations, par exemple, entre le ministère des Finances et celui du Plan. Cette dualité entrave l'efficacité de l'allocation des ressources. Elle ne favorise pas les arbitrages entre dépenses courantes et d'investissement et la prise en compte de l'impact des investissements sur les futurs budgets de fonctionnement.

Dans la majorité des pays africains francophones, les responsabilités du ministère du Plan en matière budgétaire ont été transférées au ministère des Finances. Toutefois, après ce transfert, la dualité budgétaire a quelquefois subsisté au sein du ministère des Finances, les directions chargées des investissements publics et du budget de fonctionnement du ministère des Finances se coordonnant peu<sup>[51]</sup>. De même, quelquefois au sein des secteurs, la préparation du budget de fonctionnement relève

[51] Ce n'est, par exemple, que 10 ans après le transfert de ces activités au ministère des Finances, que la DGB du ministère des Finances algérien s'est organisée de façon fonctionnelle, par secteur, au lieu d'être la simple juxtaposition des anciens services des ministères du Plan et des Finances.

**Tableau 5** *Fragmentation des processus et inefficacités*

Type de fragmentation	Cause potentielle de mauvaise allocation	Remède pour améliorer l'efficacité dans l'allocation des ressources
Fonds extrabudgétaires, agences autonomes	Les priorités propres à ces fonds/agences l'emportent sur les priorités de politique publique.	Procédures pour examiner l'ensemble des dépenses en même temps, mécanismes contractuels.
Affectation des recettes	Donner un excès de ressources à un certain domaine au détriment des autres.	Procédures pour examiner l'ensemble des dépenses en même temps, mécanismes contractuels.
Dépenses fiscales	Avantages mal ciblés et mal gérés.	Estimation et examen avec l'ensemble des autres dépenses.
Activités quasi-budgétaires	Subventions capturées par des intérêts particuliers.	Transparence, dotations budgétaires pour les obligations de service public et autres extra, dépenses budgétaires.
Dualité budgétaire	L'absence de lien entre le budget d'investissement et de fonctionnement conduit à des gaspillages.	Intégration des processus de programmation au niveau central et au niveau des ministères.
Fonds spéciaux pour dépenses prioritaires	Néglige les interdépendances entre secteurs.	Examiner toutes les dépenses, budgétiser sous contrainte financière « dure ».
Prêts et dons extérieurs	Priorités des donateurs imposées absorption de ressources de contreparties.	Intégration des décisions sur les aides liées dans les processus de programmation.

Sources : Brumby, 2007 ; auteur.

de la DAAF, tandis que celle du budget d'investissement relève d'une direction chargée de la planification.

Au niveau central, la DGB doit être pleinement responsable de la préparation du budget. Pour qu'elle remplisse efficacement cette fonction, elle devrait être organisée par secteur plutôt que par nature économique de la dépense. Les responsables sectoriels de la DGB doivent être avertis des questions sectorielles et doivent travailler en étroite collaboration avec les responsables des ministères sectoriels. Il peut exister, à côté de la DGB, une direction technique chargée d'expertiser les projets d'investissement, mais cette direction ne devrait pas avoir de fonction de programmation.

Toute réorganisation des responsabilités en matière budgétaire doit être accompagnée d'un examen des ressources humaines et de leurs qualifications. Les services chargés du budget d'investissement et de la planification au sein du ministère des Finances ou du Plan et des ministères sectoriels disposent généralement de plus de capacités

d'analyse que les services chargés du budget de fonctionnement, qui sont souvent confinés dans des tâches de contrôle et de gestion des moyens matériels. Des mesures d'accompagnement sont nécessaires pour éviter que la suppression de la dualité budgétaire ne conduise à des pertes de capacité d'analyse.

Dans les pays africains francophones, la budgétisation du personnel est souvent séparée de celle des autres dépenses. Le budget des dépenses de personnel est préparé et géré centralement par une direction ou un service du ministère des Finances. Cette autre forme de dualité budgétaire vise à assurer un contrôle étroit sur les dépenses de personnel. Toutefois, elle déresponsabilise les ministères sectoriels dans la préparation d'une part significative de leur budget et elle ne favorise pas la coordination entre programmation des dépenses en biens et services et dépenses de personnel.

Un traitement spécifique des dépenses prioritaires est souvent proposé par les bailleurs de fonds pour se rassurer sur la destination des aides budgétaires. L'initiative relative aux Pays pauvres très endettés (PPTE) a conduit certains pays, à créer un fonds pour la pauvreté séparé du budget général (Groot de *et al.*, 2003). Une étude de l'unité de recherche Développement institutions et analyses de long terme (DIAL) a noté à propos de ce type de fonds PPTE : « *La gestion actuelle des fonds PPTE se rapproche plus d'une gestion de projet que d'une aide budgétaire* » (Mesple-Somps et Raffinot, 2003). Certains pays regroupent les dépenses « pro-pauvres » dans un fonds virtuel de la pauvreté (cf. sous-section 2.2). Ces fonds virtuels auraient facilité des réallocations de ressources en faveur des secteurs pro-pauvres. Néanmoins, « *centrer l'attention sur les secteurs prioritaires ou pro-pauvres va à l'encontre du concept de SRP comme stratégie globale portant l'attention sur les complémentarités et arbitrages intersectoriels* » (Wilhelm et Krause, 2008). Les dépenses inscrites dans ces fonds virtuels sont protégées des effets de la régulation budgétaire en cours d'exécution du budget, mais, par contrecoup, les autres dépenses sont plus durement touchées. D'après Williamson (2003), ce mécanisme a contribué, en Ouganda, à désorganiser la gestion des ministères qui ne bénéficiaient ni du label pro-pauvre ni d'appuis politiques puissants.

Quelquefois, les projets d'investissement figurant dans un programme d'investissement public (PIP) ou un CDMT sont classés par ordre de priorité. Il est alors entendu que seuls les projets figurant dans le haut du classement seront lancés, si les ressources espérées ne sont pas mobilisées. Cette démarche permet de contourner les choix difficiles puisque les projets jugés de faible priorité ne sont pas écartés franchement. Elle s'avère souvent illusoire, les priorités réelles qui gouvernent l'exécution du programme d'investissement pouvant différer des priorités affichées dans le classement, du fait des jeux de pouvoir. De plus, sur un plan technique, cette méthode de

programmation néglige le fait que l'ordre de priorités entre projets dépend du montant des ressources disponibles<sup>[52]</sup>.

Les approches consistant à protéger les dépenses prioritaires s'expliquent à la fois par des difficultés à arbitrer lors de la préparation du budget et par la gestion de l'incertitude liée aux entrées de recettes et, surtout, des aides budgétaires. Elles ne favorisent pas la mise en place d'une procédure de budgétisation efficace. Les arbitrages devraient être effectués dès la préparation du budget. Un effort des donateurs pour rendre les aides budgétaires plus prévisibles permettrait d'appuyer cette dernière démarche.

Le passage de l'aide projet à l'aide budgétaire conduit aussi quelquefois à centrer l'attention des donateurs et des techniciens de l'administration sur des inputs et activités spécifiques dans certains sous-secteurs « prioritaires ». Cette sorte de « projetisation » du budget peut absorber beaucoup d'énergies. Elle peut conduire à oublier que l'administration doit suivre les activités non prioritaires avec autant d'attention que les activités prioritaires, des économies devant en général être recherchées sur les activités non prioritaires.

### *Établir une projection de référence*

Les modes de budgétisation consistant à établir le budget d'une année à partir de celui de l'année précédente, en ajoutant quelques petits incréments à chaque ligne d'un budget de moyens, sont à l'opposé d'une budgétisation fondée sur les politiques publiques. Ils tendent à renforcer la tendance à la croissance des dépenses publiques, les crédits du budget de l'année précédente étant considérés comme acquis.

Néanmoins, la préparation du budget est en grande partie incrémentale. Le budget est fortement déterminé par les décisions prises l'année précédente. Des examens périodiques du budget en profondeur sont utiles, mais il serait lourd, et perturbateur pour la gestion des activités, de revoir chaque année le budget à partir de zéro. Raisonner à partir d'une projection de référence, représentant les programmes en cours ou le niveau actuel d'activités permet de mieux formuler et analyser la politique budgétaire, à condition que cette projection de référence ne soit pas considérée comme acquise. Les changements par rapport à cette projection de référence ne doivent pas seulement être des dépenses nouvelles. Ils doivent comporter des économies composées de gains d'efficacité et, lorsque cela est possible, de réductions d'activités dans les secteurs de faible priorité.

[52] Selon un des classiques de la littérature sur l'analyse des projets : « Pour un niveau donné de budget d'investissement les projets sont soit acceptables et doivent être inclus dans le budget, soit non acceptables et doivent être exclus. Le seul classement possible est entre les ins et les outs... Les changements dans le niveau d'un budget d'investissement affectent sa composition générale, pas seulement les projets situés à la marge » (Squire et Van Der Tak, 1976).

À toutes les phases de la préparation du budget, pour mieux éclairer les décisions, il convient de distinguer les coûts des programmes en cours et des initiatives nouvelles. Le manuel du FMI sur la transparence en matière des finances publiques (FMI, 2007) note : « Une description claire des programmes en cours et des nouvelles initiatives envisagées et une détermination prudente de leurs coûts sont essentielles à la discipline budgétaire. Les documents budgétaires nationaux doivent inclure un exposé des changements importants apportés à la politique budgétaire ainsi que de leurs effets attendus ».

### *L'allocation intrasectorielle des ressources*

Une fois les choix stratégiques effectués, les arbitrages intrasectoriels doivent, en principe, être effectués par les ministères responsables du secteur, dans le respect des stratégies nationales et des contraintes financières. « Chaque ministère devient son propre ministère des Finances » dit-on dans plusieurs pays. Les ministères sectoriels connaissent mieux leur secteur que le ministère des Finances. Ils doivent rendre des comptes sur l'exécution du budget et les choix intrasectoriels effectués. Cette responsabilisation des ministères sectoriels nécessite une bonne organisation de la préparation de leur budget.

La préparation du budget au sein des ministères sectoriels implique les directions « transversales » (DAAF, DRH, etc.), les directions techniques (par exemple, la direction de l'Enseignement primaire), les directions régionales, les responsables de projet, et, éventuellement, les responsables de programme. Pour une bonne prise en compte des politiques publiques, les directions techniques devraient piloter la formulation du budget dans leur sous-secteur. Cela est rarement le cas. Par exemple, la budgétisation des projets d'investissement peut être effectuée par une direction chargée de la planification, sans participation de la direction chargée du sous-secteur concerné. Les compétences en matière de supervision budgétaire des projets d'investissements sont quelquefois définies en fonction de la taille du projet et des rapports de pouvoirs au sein des ministères, non en fonction de la destination du projet. Une approche plus fonctionnelle des responsabilités est souhaitable. Elle s'impose dans les pays ayant décidé de passer à une gestion budgétaire sur la base du programme, puisque le responsable de programme aura à préparer le projet de budget de son programme. Cette rationalisation est difficile, car elle implique une redistribution des pouvoirs en matière budgétaire. Il convient, au moins, de mettre en place pour la préparation du budget du ministère des groupes de travail budgétaires impliquant les différentes directions horizontales et verticales.

Le secrétaire général du ministère, lorsqu'il existe, assure la coordination entre les divers acteurs. Toutefois, la fonction de secrétaire général n'existe pas dans tous les ministères

des pays francophones. À défaut de secrétaire général, c'est en général le cabinet du ministre qui assure plus ou moins cette tâche de coordination, mais les cabinets ministériels des pays en développement sont souvent peu dotés techniquement.

Les procédures internes de préparation des projets de budget ministériel doivent être clairement définies. Elles doivent être à la fois cohérentes avec le calendrier de préparation du budget de l'État et tenir compte des spécificités du secteur. Lors de la préparation du budget, les ministères procèdent généralement à une consultation préalable de leurs différents services, qui transmettent des requêtes aux services centraux du ministère. Ces requêtes sont souvent irréalistes, donc inexploitable. Pour éviter cette perte de temps, il est souvent souhaitable que les ministères sectoriels fournissent un pré-cadrage à leurs services, lorsqu'ils leur demandent de formuler des projets de budget.

Quelquefois, des directions ou des établissements publics gérant de gros budgets négocient directement leurs budgets avec le ministère des Finances, au lieu de passer par leur ministère de tutelle. Dans un pays, le ministère des Finances examine les investissements déconcentrés avec les préfets, avant de les examiner avec les ministères. De telles pratiques ne facilitent pas la mise en œuvre des politiques sectorielles et devraient être évitées.

Les techniques formelles de planification connaissent depuis le début des années 2000 un regain dans les pays en développement, notamment avec le développement de modèles de simulation et de chiffrage des stratégies sectorielles, ou du coût des objectifs du Millénaire pour le développement (OMD). Ces modèles appuient les réflexions stratégiques en amont de la préparation du budget et d'un CDMT. Toutefois, ils sont souvent utilisés uniquement pour chiffrer des besoins, alors qu'ils devraient alimenter des études de variantes ou analyser l'impact futur des décisions budgétaires. Les modèles doivent être adaptés aux capacités techniques des pays et à la disponibilité des données.

Chaque ministère devrait disposer de méthodes de présélection des projets d'investissement, adaptées au secteur et à la taille des projets. Ces méthodes peuvent aller d'une simple liste de contrôle à des évaluations socio-économiques des projets d'investissement. Ces dernières évaluations sont souvent tombées en désuétude. Elles demeurent, néanmoins, pertinentes dans certains secteurs pour comparer des variantes (par exemple, dans le secteur des transports). Toutefois, ces diverses techniques ne suffisent pas à construire un budget ou un CDMT sectoriel. Les choix entre activités dépendent souvent plus du jugement que de méthodes formelles. Les arbitrages intrasectoriels sont plus techniques que les arbitrages intersectoriels, mais ils revêtent néanmoins un aspect politique.

### Encadré 11 Éléments à inclure dans les demandes budgétaires des ministères

Les demandes budgétaires des ministères devraient comprendre les éléments suivants :

- une brève déclaration de la politique sectorielle et des résultats attendus ;
- une présentation de la manière dont la politique et les objectifs de programme seront accomplis ;
- les prévisions de dépense en conformité avec les plafonds notifiés dans la circulaire budgétaire ;
- l'identification des économies faites sur les programmes en cours et l'identification claire des mesures nouvelles ;
- les prévisions d'effectifs ;
- la méthodologie utilisée pour calculer les charges de personnel et les transferts sociaux, comme les bourses ;
- des données détaillées sur les projets d'investissement, comprenant les prévisions des tranches annuelles des projets inscrits dans la demande budgétaire sur une période d'au moins trois ans ;
- éventuellement, un projet de CDMT (cf. sous-section 3.1.5).

Source : auteur.

Les demandes budgétaires des ministères doivent être justifiées par une documentation appropriée (cf. encadré 11). Lors de la préparation du budget il est important qu'une information complète sur les dépenses liées aux activités projetées et leur impact budgétaire futur, au-delà de l'année du budget en préparation, soit disponible et examinée. Les dépenses prioritaires ou incontournables, comme les consommations d'électricité, doivent être correctement évaluées. Lorsque des plafonds de dépenses leur sont notifiés, certains ministères sectoriels sous-estiment les dépenses incontournables ou minorent les coûts de la première tranche annuelle d'un projet d'investissement en sachant pertinemment que ces dépenses seront exécutées, même si elles sont sous-estimées dans le budget initial. Cette stratégie de contournement des contraintes financières est une des causes de générations d'arriérés.

Même si un budget de programme n'est pas en place, le développement d'une budgétisation fondée sur les politiques publiques implique que les demandes budgétaires des ministères explicitent les résultats escomptés, montrent leur lien avec la stratégie, expliquent les difficultés rencontrées et proposent des mesures correctrices.

Le développement de banques de données et de systèmes documentaires est essentiel. Ces systèmes doivent couvrir, entre autres éléments nécessaires pour la préparation du budget :

- les données financières sur l'exécution du budget ;
- les données physiques sur l'avancement des projets d'investissement ;
- les données sur le personnel ;
- les projections des coûts futurs des projets ;
- les indicateurs socio-économiques du secteur ;
- le suivi d'indicateurs de performance, s'il est en place ;
- les divers autres outils nécessaires pour programmer les dépenses, tels que la carte scolaire et la carte sanitaire.

Une bonne circulation de l'information est indispensable pour une préparation du budget. Certaines bases de données devraient être partagées ou facilement accessibles aux ministères, si elles sont tenues par le ministère des Finances et réciproquement.

### 3.1.4. Organisation générale de la procédure de préparation du budget

Le schéma 10 présente, à titre purement illustratif, un calendrier de préparation budgétaire qui prendrait en compte les principes développés *supra*. Selon ce schéma, la phase stratégique s'achèverait vers mai afin de laisser suffisamment de temps aux ministères sectoriels pour effectuer leurs arbitrages internes. Pour que le Parlement puisse examiner le budget en profondeur il est nécessaire qu'il dispose d'au moins deux mois pour cet examen et qu'il soit doté de capacités adéquates. Certains pays communiquent au Parlement à l'issue de la phase stratégique une note d'orientation budgétaire afin qu'il examine les orientations de la politique budgétaire avant la finalisation du budget. Les dispositions prévues par l'UEMOA sur ce point sont présentées dans l'encadré 12.

Le calendrier des activités de préparation du budget doit être stable, ou au moins connu à l'avance de tous les acteurs pour qu'ils puissent adapter le calendrier de leurs propres activités.

Les documents produits aux principales étapes de la préparation du budget sont :

- pour le Conseil des ministres devant approuver les plafonds de dépenses par ministère, un document préparé par le ministère des Finances, présentant le cadrage budgétaire, le TOFE prévisionnel, les plafonds ministériels, en les justifiant par rapport aux contraintes existantes et à la stratégie nationale ;

**Schéma 10** *Calendrier de préparation du budget - Exemple illustratif  
(à spécifier pays par pays)*

	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D
Rapports de suivi (MSect et MF)	■											
Identification d'initiatives nouvelles et d'économies (MSect)	■											
Préparation du cadre macro-économique, y.c. TOFE (1)	■											
Note d'orientation et plafonds de dépense préparés (MF)			■									
Note d'orientation et plafonds de dépense approuvés (CM)				■								
<b>Plafonds de dépense par ministère notifiés</b>					▲							
Demandes budgétaires préparées par les MSect.					■							
Demandes budgétaires examinées par le MF négociations							■					
Projet de budget préparé par le MF.								■				
Projet de budget examiné par le CM									■			
<b>Budget soumis au Parlement</b>										▲		
Le Parlement examine et approuve le budget										■		

MF: ministère des finances ; CM: Conseil des ministres ou haut comité ; MSect : ministères sectoriels  
(1) Ministère des finances et autres ministères ou institutions chargés de la gestion macroéconomique  
Source : Adapté de Allen et Tommasi, 2001.

- la circulaire budgétaire qui notifie ces plafonds à l'issue du Conseil des ministres et donne des directives sur le contenu des demandes budgétaires des ministères, le format des diverses fiches à remplir et les paramètres économiques à utiliser pour la préparation de ces demandes (taux d'inflation, cours des devises, etc.) ;
- les demandes budgétaires des ministères, selon le format recommandé dans la circulaire (cf. encadré 11) ;
- en fin du cycle de préparation du budget, le projet de loi de finances et l'ensemble de la documentation budgétaire préparés par le ministre des Finances, soumis au Conseil des ministres, puis au Parlement.

### 3.1.5. Les cadres de dépenses à moyen terme (CDMT)

On distingue souvent le CDMT global et les CDMT sectoriels. Lorsque qu'il est employé sans précision sur sa nature globale ou sectorielle, le terme « CDMT » désigne dans cette section l'ensemble constitué par ces deux types de CDMT et par les procédures associées.

#### Les objectifs

Un CDMT projette les dépenses selon leur destination (par exemple, par ministère et direction ou par ministère et programme). Il vise à améliorer l'efficacité de l'allocation des ressources. En effet, la marge de manœuvre pour des réallocations de ressources entre activités étant réduite dans le cadre d'un budget annuel, le CDMT permet de programmer ces réallocations dans le temps. Il peut aussi contribuer à améliorer l'efficacité opérationnelle en fournissant aux gestionnaires une meilleure visibilité sur leurs futurs budgets.

Dans les pays développés, les exercices de programmation pluriannuelle des dépenses ont, en général, pour objectif de permettre une politique de réduction du déficit budgétaire sans diminuer la qualité du service public, grâce à la planification de réallocations de ressources et de gains d'efficacité. Les programmes pluriannuels de dépenses de plusieurs pays développés visent à être politiquement contraignants<sup>[53]</sup>. Ces programmes n'autorisent pas la dépense, mais l'exécutif s'engage vis-à-vis du Parlement à ce que les budgets futurs, qui autoriseront la dépense, soient préparés conformément à ce programme.

Les CDMT des pays développés ne comprennent en général que des programmes finançables et décidés. L'exemple australien est une des principales références données par le manuel de la Banque mondiale (1998), qui a fortement contribué à promouvoir le CDMT dans les pays en développement. Dans ce pays, les projections de dépenses à moyen terme du budget « *ne comprennent pas de dotation pour de nouveaux programmes ou pour l'élargissement des programmes en cours, non encore décidés par le gouvernement* » (Webb et Richardson, 2003).

De nombreux CDMT préparés dans les pays en développement relèvent d'une démarche opposée à celle des CDMT des pays développés. Des CDMT sectoriels « isolés » sont quelquefois préparés sans tenir compte des contraintes financières et en dehors de la procédure budgétaire. Ces CDMT sectoriels visent à être des plaidoyers

[53] Ainsi, le « budget pluriannuel » 2009-2011 de la France donne des plafonds annuels de dépenses pour une période de deux ans par département ministériel ou par mission.

**Tableau 6** Les cadres économiques et financiers à moyen terme

	Année t-2 Réalis.	Année t-1 Réalis.	Année t Budget	année t+1 Projection	année t+2	année t+3
<b>Cadre macroéconomique à moyen terme</b>						
Secteur réel (équilibre emploi-ressources)						
Secteur monétaire						
Balance des paiements						
Secteur privé et public non administratif						
<b>TOFE prévisionnel</b>						
<b>Recettes et dons</b>						
<b>Dépenses totales</b>						
Personnel						
Biens et services						
Intérêts						
Transferts						
Investissement						
/ressources propres						
/prêts-dons-projets						
<b>CDMT global ou CBMT</b>						
<b>Défense</b>						
Personnel						
Biens, services et transferts						
Investissement						
/ressources propres						
/prêts-dons-projets						
<b>Éducation</b>						
Personnel						
Biens, services et transferts						
Investissement						
/ressources propres						
/prêts-dons-projets						
CDMT Ministère de l'Éducation	<b>Administration</b>					
	Personnel					
	Biens, services et transferts					
	Investissement					
	/ressources propres					
	/prêts-dons-projets					
	<b>Enseignement primaire</b>					
	Personnel					
	Biens, services et transferts					
	Investissement					
/ressources propres						
/prêts-dons-projets						
<b>Enseignement secondaire</b>						
Personnel						
Biens, services et transferts						
Investissement						
/ressources propres						
/prêts-dons-projets						
<b>Etc.</b>						
<b>Tourisme</b>						
Personnel						
Biens, services et transferts						
Investissement						
/ressources propres						
/prêts-dons-projets						
Etc.						
<b>Déficit/surplus</b>						
<b>Financement</b>						

Source : adapté de Allen et Tommasi, 2001.

auprès du ministère des Finances ou des bailleurs de fonds pour accroître les dépenses du secteur concerné. Ils identifient des besoins, sans doute légitimes, mais souvent non finançables. Ils ne sont pas des instruments permettant d'établir les priorités. Divergeant fortement du budget, ils ne renseignent pas sur la politique publique réellement poursuivie.

Cette divergence sur les objectifs d'un CDMT se retrouve quelquefois chez un même bailleur de fonds. Tandis que les spécialistes des finances publiques recommandent la mise en place d'un CDMT en tant qu'instrument de discipline budgétaire, les experts sectoriels de la même organisation peuvent encourager le développement de CDMT sectoriels dans l'objectif de révéler les importants besoins de financement de leur secteur. Certains CDMT sectoriels « isolés » pourraient être interprétés comme étant une simulation du coût de la stratégie sectorielle, mais dans beaucoup de secteurs la période couverte par un CDMT est trop courte pour conduire des travaux de simulation satisfaisants. Ils pourraient faciliter la programmation des dépenses, s'ils permettaient de connaître les dépenses futures liées aux activités en cours, mais souvent ces dépenses ne sont pas distinguées des besoins financiers pour des activités nouvelles.

Au-delà d'une simple question de vocabulaire, la désignation sous le même terme d'instruments ayant des objectifs différents est source de confusion. Un CDMT sectoriel préparé sans tenir compte des décisions budgétaires et sans examen de l'allocation intersectorielle des ressources est quelquefois interprété comme étant un engagement financier du gouvernement. Il ne peut pas l'être, même s'il a fait l'objet d'un agrément de circonstance du ministre des Finances, pour mobiliser un appui budgétaire sectoriel.

### *Les différents cadres de programmation financière*

Selon le niveau auquel est opérée l'allocation des ressources, les cadres de programmation financière suivants peuvent être distingués<sup>[54]</sup> (cf. tableau 6) :

- Le TOFE prévisionnel, qui donne les grands agrégats budgétaires et qui est une composante du cadre macroéconomique à moyen terme ;
- le CDMT global, appelé aussi CBMT, qui traite de l'allocation intersectorielle des ressources, et sert souvent à cadrer la préparation du budget et des CDMT sectoriels ;

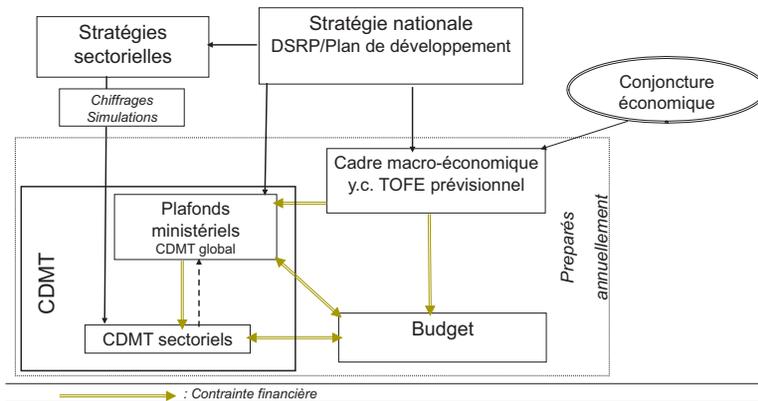
[54] OPM (2000) distingue : le *Medium-Term Fiscal Framework (MTFF)*, c'est-à-dire le TOFE prévisionnel ; le *Medium-term Budget Framework (MTBF)*, c'est-à-dire le CDMT global, le *MTBF* étant qualifié de forme basique de *Medium-Term Expenditure Framework (MTEF [CDMT])* ; et l'*extended MTEF*, c'est-à-dire un CDMT comprenant des CDMT sectoriels détaillés.

- les CDMT sectoriels/ministériels, qui répartissent par programme ou direction, et éventuellement par activité, les enveloppes définies dans le CDMT global pour un ministère donné. En pratique, le degré de détail de ces CDMT est très variable.

Les CDMT ne se substituent pas aux plans et stratégies, mais visent à améliorer le lien entre le budget et les plans et stratégies en définissant un sentier de réalisation des objectifs stratégiques respectant les contraintes financières à moyen terme telles qu'identifiées lors de la préparation du budget. Le schéma 11 illustre de façon schématique l'articulation entre stratégies, CDMT et budget :

- les stratégies sont élaborées en amont des processus de budgétisation et de programmation financière. Le chiffrage de leur coût doit être réaliste, mais il ne prend pas nécessairement en compte les derniers développements de la conjoncture économique ;
- le TOFE définit l'enveloppe globale des ressources en tenant compte des objectifs macroéconomiques et de l'évolution de la conjoncture économique ;
- l'allocation intersectorielle de l'enveloppe globale des ressources est effectuée par le CDMT global, en fonction des stratégies ;
- les CDMT sectoriels/ministériels allouent les enveloppes de ressources définies dans le CDMT global à des programmes et activités selon la stratégie du secteur, le processus pouvant être en partie itératif ;
- le budget et la première tranche annuelle du CDMT global et des CDMT sectoriels sont cohérents.

Schéma 11 Plans/stratégies, cadres à moyen terme et budget



Source : adapté de Royaume du Maroc, 2006.

Pour assurer un lien effectif avec le budget et sa gestion et pour des raisons de redevabilité, les CDMT doivent respecter les frontières de responsabilité au sein du gouvernement. Les CDMT « sectoriels » doivent donc être des CDMT ministériels. Il peut être utile de préparer, en amont de la préparation du CDMT et du budget, des documents de politique transversale couvrant un secteur ou des programmes interministériels. Toutefois, ces documents, pour être opérationnels, doivent ensuite être déclinés selon les responsabilités ministérielles. Il convient d'éviter lors de la définition et de la mise en œuvre de ces politiques transversales de déresponsabiliser les ministères sectoriels au profit des ministères et institutions chargés de la coordination financière ou politique (ministère des Finances, ministère du Plan, services du Premier ministre et Présidence).

Le TOFE prévisionnel, qui appuie la gestion macroéconomique, doit idéalement couvrir les collectivités locales. Par contre, la couverture d'un CDMT doit suivre la répartition des compétences en matière de dépenses. Elle correspondra en général à celle du budget de l'État, élargie, si possible, aux fonds extrabudgétaires de l'administration publique centrale.

Les prévisions de dépense des CDMT ne sont pas des autorisations de dépenser et sont donc indicatives ou évaluatives, qu'elles soient politiquement contraignantes ou non. En général, les CDMT projettent les crédits de paiement<sup>[55]</sup> en monnaie courante. Ils sont préparés annuellement (sauf quelques exceptions) et couvrent une période de 3 à 4 ans. Ils sont « glissants », chaque année les projections du CDMT sont mises à jour et l'horizon de la période de projection est repoussé d'une année (l'année  $t$ , le CDMT  $t+1$  à  $t+3$  est préparé ; l'année  $t+1$ , le CDMT  $t+2$  à  $t+4$  est préparé ; etc.).

Le degré de détail des projections d'un CDMT est très variable. En Allemagne, le « plan financier à moyen terme » publié vers juin est limité à une quarantaine de fonctions. Dans d'autres pays, comme l'Australie et l'Afrique du Sud, les projections pluriannuelles de dépenses sont présentées dans le même document que le budget annuel et avec le même degré de détail. CDMT et budget forment alors un même document. Les CDMT ne sont pas de simples tableaux de chiffres. Ils doivent expliquer la politique budgétaire poursuivie.

### *Utiliser le CDMT pour établir les priorités*

Pour que le CDMT (CDMT global et sectoriels) encourage l'établissement des priorités inter et intrasectorielles, sa préparation doit être intégrée dans la procédure de préparation du budget et la démarche de budgétisation en deux phases, présentée

[55] Le budget pluriannuel 2009-2011 de la France comporte aussi des prévisions d'AE.

plus haut, doit être adoptée. La phase de cadrage comprend la préparation d'un TOFE prévisionnel, d'un CDMT global et d'une note d'orientation de politique budgétaire.

Lors de cette phase de cadrage, le CDMT préparé l'année précédente, après mise à jour sur un plan technique, pour tenir compte de l'évolution de paramètres tels que l'inflation et les taux de change, sert de projection de référence pour la préparation du CDMT suivant (Schick, 2002 ; Webb et Richardson, 2003). La définition de la projection de référence peut poser quelques problèmes si les projections du CDMT préparé l'année précédente ne sont pas suffisamment fiables et prudentes. Elle nécessite une bonne coopération entre les acteurs. Il peut y avoir des désagréments sur la projection de référence, l'actualisation du CDMT préparé l'année précédente, puis, ensuite, sur les coûts des activités nouvelles (Fölsher, 2007a ; Sims, 1996). Pour limiter l'ampleur des désagréments, tant que l'exercice n'est pas bien rodé, la projection de référence devrait se limiter strictement aux dépenses liées aux activités courantes existantes, sans changement de niveau d'activités, et aux projets d'investissement en cours (Royaume du Maroc, 2006).

Durant la phase de cadrage, le ministère des Finances prépare le TOFE et le CDMT global, y compris une note d'orientation de la politique budgétaire. Les ministères sectoriels estiment la projection de référence<sup>[56]</sup> à partir des paramètres économiques communiqués par le ministère des Finances et des données sur l'exécution physique des activités en cours. Ils proposent au ministère des Finances des changements (économies et initiatives nouvelles) par rapport à la projection de référence. L'ensemble constitué par la projection de référence et les propositions de changement forme une sorte de « CDMT ministériel initial », mais, il ne constitue en aucun cas une programmation financière des dépenses.

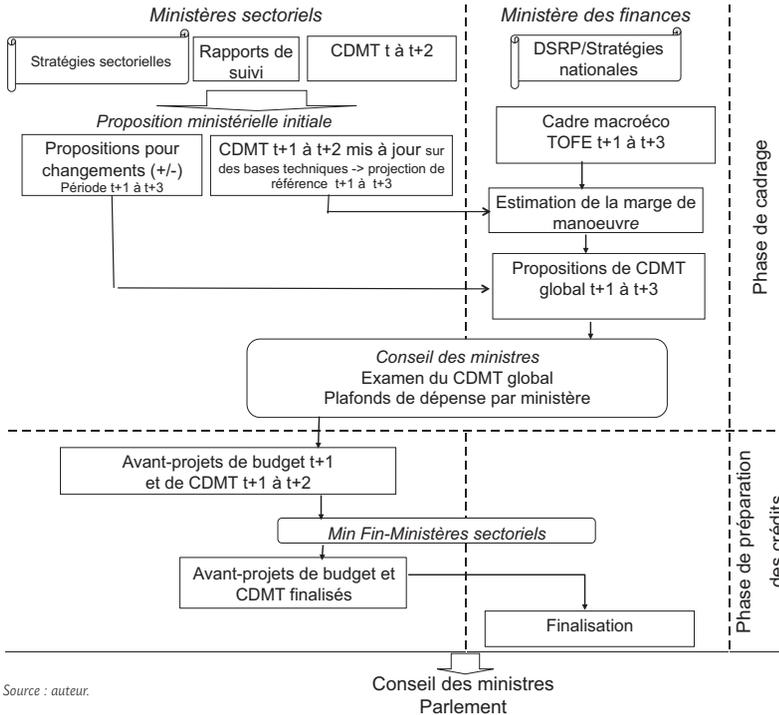
Le TOFE et le CDMT global préparés par le ministère des Finances sont soumis au Conseil des ministres pour décision. La deuxième phase de préparation du budget s'engage ensuite. Elle peut ou non comporter la préparation de CDMT sectoriels. Pour jouer un rôle effectif, le CDMT devrait être communiqué au Parlement. Toutefois, il serait contre-productif de communiquer au Parlement un CDMT non-conforme au budget ou ne respectant pas les contraintes financières. Le schéma 12 illustre l'ensemble du processus. Toutefois, différentes variantes peuvent être envisagées.

La préparation du CDMT global consiste à identifier des changements positifs (activités nouvelles, correspondant aux priorités) ou négatifs (économies sur activités jugées peu prioritaires ou peu efficaces) par rapport à cette projection de référence. Le schéma 13 illustre les principes de cette démarche qui doivent être spécifiés pays par pays :

---

[56] Dans certains pays, cette activité technique est conduite par le ministère des Finances.

## Schéma 12 Préparation du budget de l'année t+1 et du CDMT t+1 à t+3



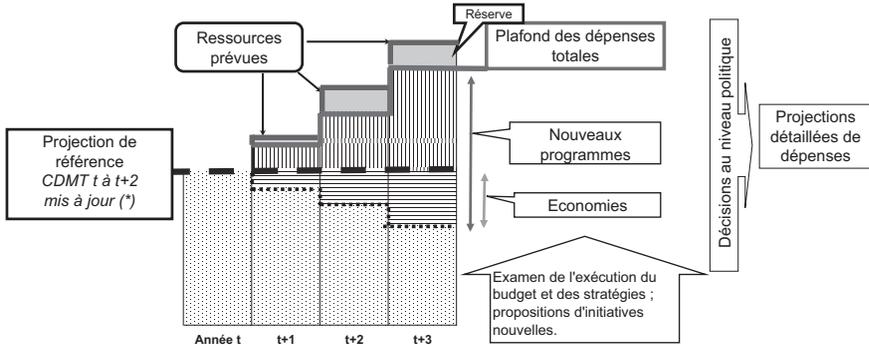
- les dépenses totales à programmer sont estimées en déduisant des ressources prévues dans le TOFE une réserve pour imprévus et une réserve de programmation, pour des activités potentiellement prioritaires, mais non encore fermement sélectionnées ;
- la différence entre dépenses totales à programmer et projection de référence donne une marge de manœuvre, ou « espace budgétaire » ;
- le CDMT global s'obtient en répartissant cette marge de manœuvre par ministère en fonction des priorités, de l'avancement des programmes et des initiatives nouvelles identifiées. Cette répartition doit comporter la recherche d'économies ou de gains d'efficacité sur des programmes non prioritaires.

Les projections du CDMT global sont en général présentées dans une note d'orientation budgétaire comprenant, entre autres, une présentation de la politique macroéconomique et macrobudgétaire, le point sur l'avancement de la stratégie nationale,

Schéma

13

Évaluation de l'espace budgétaire et allocation intersectorielle des ressources CDMT global t+1 à t+3



\* et prolongé d'une année. Si l'exercice CDMT n'est pas bien rodé, la projection de référence correspondra aux activités en cours

Source : auteur, adapté de Allen et Tommasi, 2001.

et l'explication du lien entre les objectifs de politique publique et les projections de dépense. Cette note doit rappeler la stratégie nationale, expliquer le lien entre l'allocation intersectorielle des ressources et cette stratégie, identifier les difficultés éventuelles de mise en œuvre et proposer des mesures correctrices, si nécessaire. Elle peut être préparée en deux temps : (i) une première fois, lors de la phase de cadrage ; et (ii) une seconde fois, pour présenter au Parlement les orientations de la politique budgétaire à moyen terme en même temps que le projet de budget.

La qualité des travaux de préparation du TOFE prévisionnel et d'estimation de la projection de référence est essentielle pour préparer un CDMT global. Certains pays préparent un CDMT global de cadrage qui sert à cadrer le budget et des CDMT sectoriels, sans disposer de base d'information adéquate. Le caractère arbitraire des projections limite sérieusement son efficacité.

Les CDMT sectoriels/ministériels

Un CDMT ministériel est, en général, organisé selon des lignes fonctionnelles ou programmatiques. En effet, les dépenses correspondant à une même politique publique doivent être projetées ensemble et selon les mêmes hypothèses, quelle que soit leur nature économique ou leur source de financement.

Les CDMT ministériels doivent rappeler la stratégie du secteur, faire le point sur sa mise en œuvre, expliquer le lien entre les objectifs du secteur et les projections de dépense, et, si nécessaire, identifier les difficultés de mise en œuvre des stratégies sur le plan budgétaire et proposer des mesures correctrices. Les CDMT ministériels peuvent

comporter, en plus des projections pluriannuelles de dépenses, des indicateurs de performance par programme et objectif<sup>[57]</sup>. Ce type de CDMT est appelé « budget de programme » dans certains pays africains francophones.

Pour appuyer la formulation des politiques publiques, les projections financières des CDMT publiés n'ont pas besoin d'être excessivement détaillées, un degré de détail excessif pouvant d'ailleurs détourner l'attention de l'essentiel. Une présentation par programme ou par fonction correspondant plus ou moins à la soixantaine de groupes de la CFAP (cf. section 2.2) peut être suffisante pour l'analyse. Néanmoins, les coûts futurs des projets d'investissement, qui sont souvent pluriannuels, doivent être estimés projet par projet (ou groupe de projet par groupe de projet, pour les projets de petite taille). Ces estimations doivent inclure les charges récurrentes des projets, pour les projets s'achevant au cours de la période de projection du CDMT. Il est aussi souhaitable de montrer dans le document CDMT, l'effet de mesures spécifiques (réformes, réallocations d'activités, investissements) en identifiant et commentant pour chaque année de projections les dépenses et économies liées à ces mesures. Les projections des transferts (subventions, compensations, etc.) d'un montant significatif doivent aussi être détaillées et justifiées.

Un degré de détail élevé est quelquefois jugé souhaitable pour fournir une bonne prévisibilité aux gestionnaires ou mieux connaître le coût des activités courantes. Une grande prudence est nécessaire avant d'engager de tels exercices. Les difficultés présentées par un degré de détail élevé des classifications par programmes et activités ont été examinées dans la sous-section 2.1.2. Un degré de détail excessif du CDMT peut aussi avoir l'inconvénient de générer des pressions à l'accroissement des déséquilibres financiers, lorsque les ressources sont instables ou que le CDMT est fondé sur des hypothèses de ressources optimistes. Chaque gestionnaire réclame alors « son dû », c'est-à-dire les prévisions de dépenses inscrites au CDMT préparé l'année précédente, bien que celles-ci ne soient pas finançables, compte tenu de l'évolution des ressources.

Des pays fortement décentralisés et disposant de capacités au niveau provincial, comme l'Afrique du Sud, préparent des CDMT par province. La conduite de tels exercices dans d'autres situations serait très discutable. Comme le note Schiavo-Campo (2009) à propos de la Tanzanie : « *La priorité doit être d'aider les provinces à assembler un budget annuel effectif, plutôt que de les pousser à des exercices de programmation pluriannuelle qui non seulement échoueront, mais compromettront les chances de disposer d'un budget annuel crédible.* »

[57] Les « budgets-programmes » pluriannuels du Bénin sont des documents parallèles au budget traditionnel comprenant des projections triennales de dépenses par programme, des exposés des objectifs et des indicateurs de performance. Au Bangladesh, le CDMT 2009-2011 comprend des indicateurs de performance, mais il est organisé selon la structure administrative.

### Les déceptions

Les études sur les CDMT dans les pays africains montrent des résultats mitigés (Brumby, 2008 ; Wynne, 2005 ; Short, 2003 ; Le Houerou et Taliercio, 2002). Le *Global Monitoring Report* de 2006 (Banque mondiale et FMI, 2006) note : « Dans de nombreux pays africains, le CDMT a été introduit de façon prématurée et est rapidement devenu un exercice purement théorique ». La Commission européenne (2007) note : « Cependant, cela n'a pas de sens de demander un CDMT sectoriel prématurément. Le développement d'un CDMT sectoriel est un processus graduel qui doit être centré en premier lieu sur la construction de bases solides comme un budget annuel crédible, des mécanismes pour garantir que les priorités entre tous les programmes de dépenses sont établies en conformité avec l'enveloppe des ressources existantes ». Dans les pays développés, les démarches budgétaires pluriannuelles ont aussi connu une longue période de tâtonnement. Ainsi, des difficultés ont été rencontrées au Canada et en Australie jusqu'au début des années 1980 (Sims, 1996 ; Keating et Rosalky, 1990).

Les causes d'échec comprennent l'absence de procédure de cadrage conduisant à la préparation de CDMT sectoriels non crédibles, l'isolement des CDMT sectoriels de la procédure budgétaire, la complexité de certains CDMT sectoriels détaillés par activités ou produits, et la mise en œuvre de dispositifs *ad hoc* et souvent éphémères pour la préparation de CDMT sectoriels couvrant des activités relevant de différents ministères.

En pratique, dans les pays en développement, la préparation du budget et du CDMT (global ou sectoriel) ne s'appuie pas systématiquement sur le CDMT préparé l'année précédente. Souvent, les prévisions de dépenses du budget de l'année t+1 diffèrent fortement des prévisions pour cette même année t+1 du CDMT t à t+2, préparé l'année précédente. Le fait de repartir de zéro chaque année peut s'expliquer par divers facteurs tels que la rotation du personnel, une mauvaise gestion des archives ou le manque de fiabilité du CDMT préparé l'année précédente. Mais quel que soit le facteur on doit s'interroger sur l'intérêt de préparer chaque année un CDMT glissant, qui sera oublié l'année suivante.

La stratégie d'évasion décrite plus haut peut être particulièrement forte dans le cas des CDMT sectoriels, si les procédures ne sont pas disciplinées. Plutôt que de soumettre les demandes des ministères pour le budget annuel à l'arbitrage du Premier ministre, le ministère des Finances accepte l'inscription dans les deuxièmes ou troisièmes années de projection du CDMT de projets et d'activités non finançables sur la période du CDMT. Le CDMT est, ainsi, surchargé de « promesses qui n'engagent que ceux qui les écoutent », pour reprendre la phrase célèbre d'Henri Queuille. Il perd rapidement toute crédibilité.

### Limiter les risques d'échec

Pour limiter les risques d'échec, le développement d'un CDMT doit prendre en compte le contexte du pays, ses capacités et l'existant. La mise en place d'un CDMT devrait s'effectuer progressivement, en démarrant par le renforcement des travaux macroéconomiques, des travaux de réflexion stratégique et les analyses des coûts futurs des projets d'investissement dont il est demandé l'inscription au budget annuel. Les CDMT sectoriels ne seraient préparés que lorsqu'un TOFE prévisionnel et un CDMT global sont en place et réellement examinés par les décideurs politiques. Lorsque des CDMT sectoriels « isolés » sont préparés pour quelques secteurs et qu'il est décidé de poursuivre ces exercices, il est indispensable d'engager la préparation d'un TOFE prévisionnel et d'un CDMT global pour les encadrer.

Une attitude prudente doit être adoptée lors des prévisions de recettes, d'aide budgétaire et de dépenses. Le CDMT global et les CDMT sectoriels ne devraient comprendre que des activités dont le financement peut être considéré comme certain.

Il convient d'éviter toute dispersion des efforts. Dans quelques pays francophones, il est quelquefois préparé, pour le même ministère, deux documents différents de programmation pluriannuelle des dépenses, distincts du budget, l'un appelé « budget de programme », l'autre « CDMT sectoriel »<sup>[58]</sup>. Une telle duplication des efforts est

### Encadré 12 Les documents de programmation budgétaire pluriannuelle précisés dans la directive 06/2009/CM de l'UEMOA

- *Document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle.*  
La loi de finances de l'année est élaborée par référence à ce document, qui fixe les objectifs d'équilibre budgétaire et financier sur le moyen terme, en application des dispositions du Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité de l'UEMOA. Ce document est adopté en Conseil des ministres, publié et soumis à un débat d'orientation budgétaire au Parlement au plus tard à la fin du deuxième trimestre de l'année. Il est ensuite annexé à la loi de finances.
- *Documents ministériels de programmation pluriannuelle des dépenses.*  
Ces documents prévoient, pour une période minimale de trois ans, à titre indicatif, l'évolution des crédits et des résultats attendus sur chaque programme en fonction des objectifs poursuivis. Ils sont cohérents avec le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle. Ils sont annexés à la loi de finances. Ils peuvent éventuellement être présentés au débat parlementaire d'orientation budgétaire du deuxième trimestre de l'année.

Source : directive no 06/2009/CM/UEMOA portant lois de finances au sein de l'UEMOA.

peu efficace et source de confusion. Pour les pays de l'UEMOA, l'application de la directive 06/2009/CM devrait clarifier cette situation. Cette directive précise le contenu des documents de programmation pluriannuelle qui seront présentés au Parlement (cf. encadré 12). Dans ces pays, les travaux de programmation pluriannuelle des dépenses devront s'organiser autour de la préparation de ces documents.

Un CDMT sectoriel isolé n'a guère de sens pour établir des priorités et définir des engagements politiques. Néanmoins, les ministères sectoriels ne sauraient attendre qu'un TOFE et un CDMT global soient préparés pour démarrer des travaux de programmation. La construction de bases de données, la préparation de stratégies, l'étude du coût des activités et des projets en cours, des simulations chiffrées sur la mise en œuvre des stratégies peuvent être entrepris sans qu'il soit nécessaire de mettre en place la procédure CDMT.

### 3.1.6. Points d'attention

Les questions suivantes doivent retenir l'attention lors de l'examen du cycle de préparation du budget :

- *Formulation des politiques*
  - Existe-t-il des stratégies ? Est-ce que le Conseil des ministres et le Parlement les ont examinées ? Si elles sont chiffrées, est-ce que leur chiffrage semble réaliste ?
  - Est-ce que le Conseil des ministres est impliqué dans les décisions budgétaires stratégiques ? Est-ce que ses procédures d'examen des politiques répondent aux critères présentés section 1 (discipline, transparence, stabilité, processus organisé) ?
- *Préparation du budget*
  - Existe-t-il un calendrier de préparation budgétaire ? Est-il stable et respecté ?
  - Est-ce que les ministres sectoriels disposent de suffisamment de temps pour effectuer leurs arbitrages internes, une fois les plafonds de dépense ministériels notifiés ?
  - Est-ce qu'un TOFE prévisionnel est préparé par les cadres nationaux ? Existe-t-il des analyses de viabilité de la dette, et des risques budgétaires ?
  - Est-ce que les dépenses extrabudgétaires, sur recettes affectées et indirectes, sont examinées avec les autres dépenses lors de la préparation du budget ?

[58] Au Mali, le CDMT 2005-2008 du ministère de l'Éducation nationale présente deux scénarios ; pour l'année 2007, l'un est supérieur de 26 %, l'autre de 13 % au budget de programme 2005-2008. Concernant le ministère de la Santé du Mali, pour cette même année 2007, les écarts entre le CDMT et le budget de programme 2005-2008 sont du simple au double.

- Est-ce que le budget est préparé sous contrainte financière « dure », rendant inutile le recours à des fonds virtuels pour protéger certaines dépenses ?
- Est-ce que les coûts futurs, y compris les charges récurrentes, des projets d'investissement compris dans les demandes budgétaires sont estimés et examinés ?
- Existe-t-il au niveau des sectoriels des critères pour présélectionner les projets d'investissement ?
- *CDMT*
  - Est-ce que les écarts entre le budget, ou le CDMT s'il est préparé, et les stratégies sont analysés ?
  - Si des CDMT sectoriels sont préparés, sont-ils cohérents avec le budget pour leur première année ? Existe-t-il un CDMT global ? Sont-ils conformes à ce CDMT global et au TOFE ?
- *Organisation*
  - Est-ce que la DGB est organisée de manière fonctionnelle ? Dispose-t-elle d'économistes sectoriels ? Existe-t-il un dialogue et de fréquents échanges d'informations entre les spécialistes sectoriels de la DGB et des ministères ?
  - Comment est coordonnée la préparation du budget au sein des ministères ? Quel est le rôle des directions techniques et des directions régionales ?
  - Quelle est la qualité de la base d'information au sein des ministères sectoriels ?

### 3.2. L'exécution du budget

Cette section présente la fonction des systèmes d'exécution de la dépense budgétaire. Elle examine les diverses étapes du circuit d'exécution de cette dépense, les règles de gestion des crédits et le rôle des principaux acteurs. Elle traite les principaux aspects de la gestion de trésorerie, puis elle examine les dispositions en matière de contrôle interne. Elle procède ensuite à un examen de certaines des faiblesses rencontrées dans les systèmes d'exécution budgétaire, qui pour être résolues nécessitent d'agir selon deux axes : (i) d'une part, renforcer les systèmes de contrôle sur les points essentiels ; (ii) d'autre part, rationaliser ces systèmes, en éliminant duplications et lourdeurs, et mieux responsabiliser les gestionnaires. Les questions spécifiques, liées à la gestion des dépenses de personnel et aux marchés publics, sont examinées en fin de section. Sauf spécifications contraires, les descriptions de cette section et de la section 3.3 concernent les seuls pays francophones.

### 3.2.1. Fonctions

Lorsque le budget est conforme aux politiques publiques et respecte les contraintes financières, la tâche principale de l'exécution budgétaire consiste à s'assurer que les ressources sont utilisées conformément aux inscriptions budgétaires et mises à disposition des gestionnaires à temps, en veillant à garantir une prestation efficiente des services publics, à assurer la probité et le respect de la réglementation.

L'évolution de la conjoncture économique et l'avancement de l'exécution des programmes et projets peuvent imposer des ajustements par rapport à la programmation initiale, mais, toute distorsion par rapport à la spécialisation des crédits du budget voté devrait nécessiter une loi de finances rectificative. L'insuffisance des arbitrages lors de la préparation du budget peut imposer des gels de crédits en cours d'exécution budgétaire. Il convient lorsque de telles situations se rencontrent de manière récurrente d'attaquer le mal à sa racine, en disciplinant la procédure de préparation du budget.

### 3.2.2. Le circuit de la dépense et la gestion des crédits de paiement

#### Le circuit de la dépense

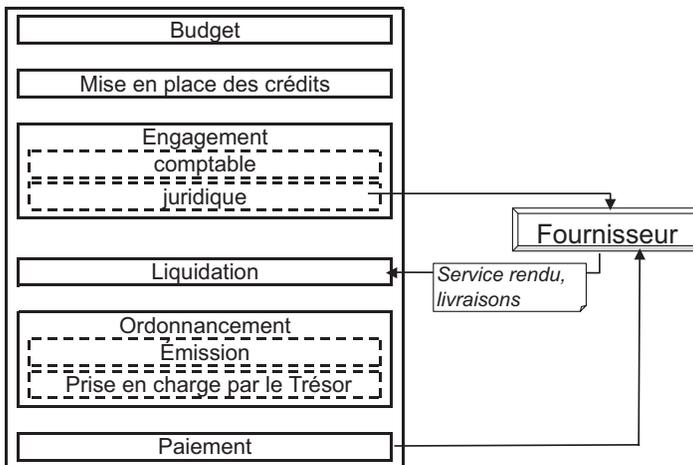
Le circuit d'exécution de la dépense comporte les étapes suivantes :

- *la mise en place des crédits*, qui consiste à autoriser par décret ou par arrêté du ministère des Finances l'utilisation, totale ou partielle, des crédits votés par le Parlement, puis à répartir les crédits entre les différents services ;
- *l'engagement*, qui comprend l'engagement juridique et l'engagement comptable ;
- *la liquidation*, qui comprend la constatation du service fait et l'établissement du montant à payer ;
- *l'ordonnancement* (ou mandatement), qui est l'ordre donné par un « ordonnateur » au comptable public de payer la dépense liquidée (la fonction d'ordonnateur est examinée plus loin) ;
- *le paiement*, qui est effectué par le comptable public, à partir d'un « compte unique du Trésor ».

Pour effectuer la répartition des crédits entre les services déconcentrés d'un ministère, certains pays préparent des budgets d'exécution détaillant la destination des crédits, d'autres procèdent au cas par cas selon une procédure de délégation de crédit qui consiste en un engagement comptable au profit du service destinataire du crédit.

L'engagement juridique (contrat, marché et bon de commande) crée une obligation de paiement vis-à-vis d'un tiers (un fournisseur), si ce tiers remplit ses obligations contractuelles. L'engagement comptable est une réservation de CP ou d'AE pour des engagements juridiques ou pour une dépense dont l'objet est déterminé. En principe, l'engagement comptable précède l'engagement juridique ou lui est concomitant. Toutefois, pour certaines dépenses, telles que les dépenses de personnel, le service de la dette et les consommations d'eau-électricité et de téléphone, il n'est pas possible de séparer l'étape de l'engagement juridique de celle du service fait. Dans ces cas, l'engagement comptable s'effectue au moment du service fait ou à travers une réservation préalable de CP. Il en est souvent de même pour les dépenses d'investissement exécutées dans le cadre d'un contrat pluriannuel lorsque les AE ne sont pas gérées.

### Schéma 14 Circuit simplifié de la dépense



Source : auteur.

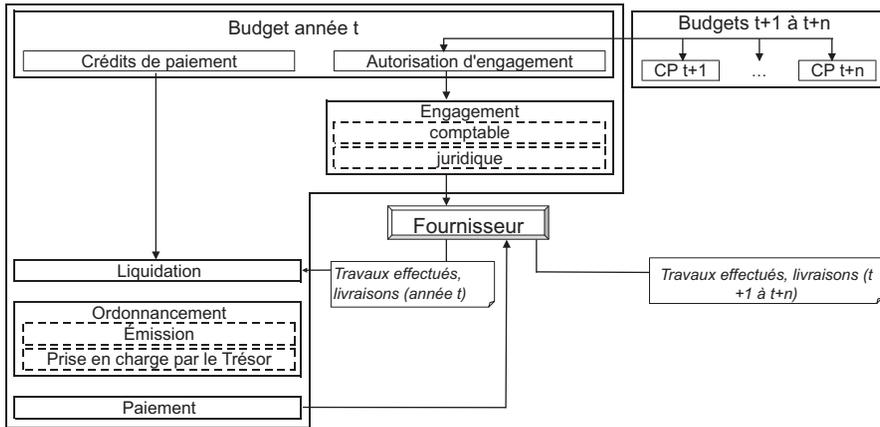
Le schéma 14 illustre de manière simplifiée le circuit de la dépense. Le circuit présenté dans ce schéma s'applique à la majorité des biens et services. Toutefois, ainsi qu'illustré par les schémas 15 et 16, il existe différentes variations de ce schéma de base en fonction de la nature économique de la dépense et de sa nature annuelle ou pluriannuelle.

Le schéma 15 illustre la gestion des AE pour les projets d'investissement de nature pluriannuelle. Les AE du budget de l'année t autorisent l'engagement d'un marché ou

Schéma

15

Cycle de la dépense avec autorisations d'engagement pluriannuel



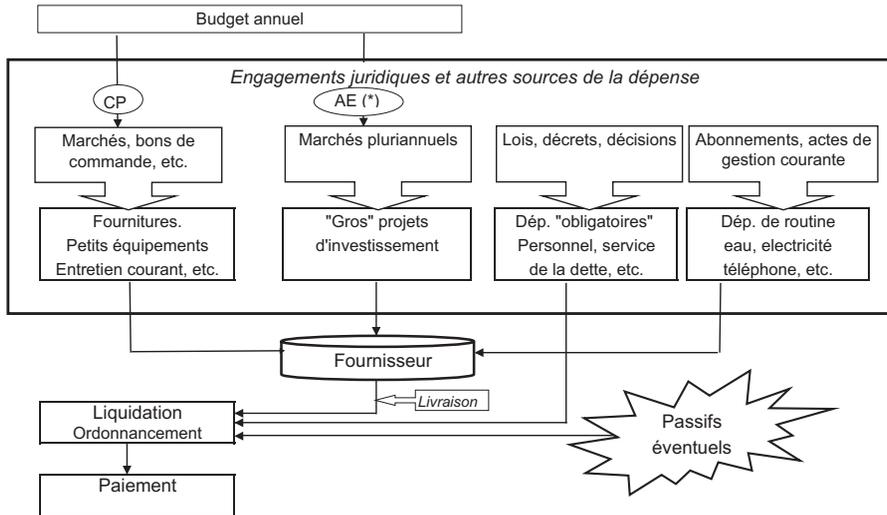
Source : auteur.

contrat qui sera exécuté sur la période  $t$  à  $t+n$ . Une AE n'autorisant pas les paiements, les budgets des années  $t$  à  $t+n$  devront comprendre des CP pour permettre le paiement des dépenses liquidées chaque année d'exécution des contrats pluriannuels.

Les engagements juridiques relatifs à des achats de fourniture ou à des projets d'investissement peuvent être directement contrôlés et régulés en les confrontant aux CP ou aux AE du budget annuel, le montant total des engagements ne devant pas dépasser ces autorisations budgétaires. En revanche, comme l'illustre le schéma 16, d'autres catégories de dépenses ont pour source des décisions ou des actes qui ne peuvent être directement confrontés aux CP ou aux AE. Les dépenses de personnel et le service de la dette ont pour source des lois, des décrets, ou des décisions qui sont souvent antérieures à l'année en cours. Des actes de gestion courante comme les consommations d'électricité ou les appels téléphoniques ne sont pas directement liés à la gestion des CP. Les passifs éventuels et autres risques budgétaires peuvent conduire à des dépassements des CP s'ils ne sont pas évalués et pris en compte par l'inscription de provisions dans le budget.

Un contrôle efficace de l'exécution budgétaire doit comprendre, en plus de la vérification de l'utilisation des CP, le contrôle de la gestion des engagements pluriannuels, la maîtrise des actes de gestion courante, l'analyse des décisions antérieures à l'année budgétaire et l'évaluation des risques budgétaires.

## Schéma 16 Les différents circuits de la dépense



(\*) seulement si le budget comporte des AE

Source : auteur, adapté de Allen et Tommasi, 2001.

### La gestion du principe d'annualité

Conformément au principe d'annualité, les LRLF précisent : « *Les crédits de paiement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées pendant l'année* ». En général, le principe d'annualité n'est pas appliqué pour les dépenses financées sur dons et prêts-projets, mais il s'agit le plus souvent d'une règle informelle, non spécifiée dans les textes réglementaires. Dans beaucoup de pays, le principe d'annualité ne s'applique qu'aux ordonnancements, il ne s'applique pas aux paiements.

Ce principe d'annualité des CP joint à une planification inadéquate des dépenses conduit souvent à une accumulation des ordonnancements en fin d'année et peut entraîner une course à la dépense pour consommer, à la dernière minute, les crédits non encore utilisés. Certains pays imposent des dates limites d'engagement et d'ordonnancement plusieurs semaines avant la fin de l'année budgétaire pour pouvoir traiter les ordonnances de paiement dans des délais satisfaisants. Lorsqu'elle se combine avec un démarrage tardif de la mise en place de certains crédits, cette mesure peut créer des difficultés dans la gestion, la durée de l'année budgétaire étant réduite de plusieurs mois.

Beaucoup de pays francophones disposent d'une période complémentaire de quelques semaines, pour poursuivre, après la fin de l'année, les opérations de paiement ou d'ordonnancement au titre du budget de l'année écoulée. Une période complémentaire pour les paiements supérieure à un mois entraîne un chevauchement d'exercices budgétaires et des retards dans la clôture des comptes qui posent des problèmes en termes de transparence et de planification de la trésorerie. Dans les pays où le principe d'annualité n'est appliqué qu'à l'ordonnancement, ces problèmes sont fortement aggravés. Lorsque ces pays ont des difficultés de trésorerie, le décalage temporel entre les ordonnancements et les paiements peut être de plusieurs mois, voire de plusieurs années. Le Trésor effectue alors en permanence des paiements au titre de plusieurs budgets.

Les reports de crédits de paiement consistent à ajouter aux dotations de l'année budgétaire suivante, les crédits de paiement non utilisés au cours de l'exercice écoulé<sup>[59]</sup>. Lienert et Jungman (2009) estiment qu'à l'exception éventuelle de certaines dépenses d'investissement il n'est, en général, pas recommandable d'autoriser les reports dans les pays en développement. Les reports risquent de créer des tensions de trésorerie et d'être une voie de facilité pour différer les arbitrages et ajustements nécessaires lors de la préparation du budget. Les LRLF des pays africains francophones comprennent souvent des dispositions autorisant pour l'investissement le report des CP non utilisés par arrêté du ministre des Finances, mais ces dispositions sont rarement appliquées pour les dépenses sur financement intérieur.

Une autre méthode de contournement de la règle d'annualité, moins fréquente, consiste à ordonnancer en fin d'année la part des CP non consommée au profit d'un compte spécial du Trésor. Sur le papier, le budget est exécuté à 100 %, mais l'exécution réelle n'interviendra que plus tard. Dans certains pays, si, pour une raison quelconque, les livraisons ne sont pas effectuées avant la date limite d'ordonnancement, de fausses constatations du service fait sont effectuées pour pouvoir payer le fournisseur sur le budget de l'année en cours. Ces pratiques posent de sérieux problèmes de transparence.

#### *Les mouvements de crédit et leur contrôle*

Les règles régissant les virements et transferts de crédit entre unités de spécialisation budgétaires opérés par l'exécutif ont été examinées dans la section 2.2 et l'encadré 3. Ces règles sont complétées par des dispositions sur la répartition des responsabilités au sein de l'exécutif pour effectuer des mouvements de crédit entre unités de spécialisation budgétaire et au sein de ces unités. Selon le pays et le type de règle, ces dispositions sont

[59] Les pays développés autorisent, en général sur arrêté du ministère des Finances ou sur décret, le report d'une fraction des CP d'une année sur l'autre, soit pour un faible montant (3% en France et en Suède) soit, plus rarement, pour la totalité des crédits de paiement au Royaume-Uni (Lienert et Jungman, 2009).

stipulées dans la LRLF ou dans des textes réglementaires. Ces dispositions peuvent porter sur les rubriques du budget voté ou, plus rarement, sur les rubriques de documents d'exécution budgétaire plus détaillés soumis au visa du ministère des Finances, tels que le budget d'exécution, l'état de répartition ou le programme d'emploi.

Le contrôle des mouvements de crédit entre les rubriques de ces documents peut viser à éviter des gaspillages, par exemple en limitant les frais de missions à l'étranger, ou au contraire à protéger certains postes de dépense et éviter la génération d'arriérés, par exemple en protégeant les CP relatifs à la consommation d'électricité. Ce contrôle peut aussi viser à garantir la destination de la dépense.

Les règles régissant ce contrôle varient d'un pays à l'autre. Elles distinguent en fonction du degré de détail des rubriques des classifications économiques ou administratives des dépenses concernées : (i) les mouvements de crédit qui peuvent être faits librement par les gestionnaires ; (ii) les mouvements de crédit qui nécessitent l'approbation des services centraux du ministère sectoriel ; (iii) les mouvements de crédit soumis à l'approbation du ministère des Finances ; (iv) les mouvements de crédit effectués par décret. Dans certains pays, une approbation du contrôleur financier, qui est en général rattaché au ministère des Finances, peut être requise pour des mouvements de CP portant sur un niveau très détaillé de la classification, par nature économique.

### *La répartition des responsabilités*

Dans les systèmes budgétaires francophones, le ministère des Finances exerce des contrôles *a priori* à diverses étapes du cycle de la dépense. La répartition des responsabilités entre les différents acteurs est la suivante :

- dans quelques pays, les ministères préparent des documents, tels que le budget d'exécution, les états de répartition ou les programmes d'emploi, qui détaillent la répartition des CP entre services et par moyen et doivent être soumis au visa du contrôleur financier ;
- l'engagement est effectué par les ministères sectoriels mais l'engagement comptable est soumis au visa préalable du contrôleur financier, l'engagement juridique étant le cas échéant soumis aux dispositions régissant les marchés publics ;
- la liquidation est effectuée par les ministères sectoriels, mais, dans plusieurs pays, le contrôleur financier participe à la constatation du service fait ou vise le dossier de liquidation ;
- l'ordonnancement est effectué soit par les ministères sectoriels soit par un service ou une direction du ministère des Finances chargé de l'ordonnancement, il est souvent soumis au visa préalable du contrôleur financier ;

- le paiement est effectué par le comptable public, qui est un fonctionnaire du Trésor, après contrôle de la régularité de l'ordonnancement.

Il est souvent distingué ordonnateur principal, ordonnateur délégué et ordonnateur secondaire. Sauf spécification contraire, le terme « ordonnateur » désigne dans cet ouvrage l'organisation ou la personne qui émet les ordonnances (ou mandats) de paiement, quel que soit son titre dans la hiérarchie des ordonnateurs.

Suivant le principe du double contrôle, qui est un principe de base du contrôle interne dans toute organisation publique ou privée, les fonctions d'ordonnateur et de payeur doivent être exercées par des personnes différentes. Dans le droit budgétaire d'inspiration française, le principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable a été étendu aux organisations. Ainsi, dans plusieurs pays francophones, dont la France, les ministères sectoriels sont ordonnateurs. Ils engagent, liquident et ordonnent la dépense, tandis que le comptable public, qui dépend du Trésor contrôle la régularité de l'ordonnancement et effectue le paiement.

Toutefois, dans la majorité des pays francophones d'Afrique subsaharienne, les services chargés de l'ordonnancement et les comptables publics sont tous deux rattachés au ministère des Finances. Les « gestionnaires de crédit » des ministères préparent les ordonnancements, mais ceux-ci sont émis par un service du ministère des Finances. Toutefois, des évolutions sont en cours<sup>[60]</sup>.

Au sein des ministères sectoriels, il peut être distingué très schématiquement trois variantes :

- lorsque le ministère des Finances est ordonnateur, les « gestionnaires de crédits » des ministères sectoriels, préparent des requêtes pour ordonnancement à l'intention des services du ministère des Finances chargés de l'ordonnancement ;
- lorsque les ministères sectoriels sont ordonnateurs, la DAAF du ministère est le plus souvent responsable de l'ordonnancement au niveau central, tandis qu'au niveau déconcentré soit les directions régionales du ministère, soit le Préfet, qui relève du ministère chargé des affaires intérieures, sont ordonnateurs ;
- plus rarement, lorsque les ministères sectoriels sont ordonnateurs, l'ordonnancement est effectué par des centaines d'ordonnateurs secondaires placés dans les diverses directions des ministères, tant au niveau central que déconcentré. Cette situation peut poser des difficultés lorsque les capacités de gestion sont limitées.

[60] La directive 06/2009/CM de l'UEMOA stipule qu'au plus tard en 2017 chaque ministre sera ordonnateur, avec la possibilité de déléguer cette fonction aux responsables de programme.

Les contrôles du contrôleur financier et du comptable sont exercés *a priori* (*ex ante*), avant que les opérations soient effectuées. Ils portent sur la vérification de la régularité budgétaire et juridique de l'opération et de la documentation la justifiant. Le contrôle de la régularité budgétaire consiste à vérifier l'exactitude de l'imputation budgétaire, la validité de la créance (service fait) et l'existence d'un disponible sur les CP ou les AE. Les inspections sont chargées des contrôles *a posteriori* (cf. sous-section 3.2.4).

### *Les dispositions particulières de gestion du circuit de la dépense*

La recherche d'une meilleure efficacité de l'exécution budgétaire, mais quelquefois aussi le seul objectif de contourner les contrôles budgétaires ont conduit à la mise en place de dispositions particulières de gestion du circuit de la dépense. Ces dispositions particulières comprennent, entre autres :

- les régies ou caisses d'avance ;
- les procédures de gestion à travers des comptes spéciaux du Trésor, des établissements publics et autres opérateurs de l'État ;
- les dispositions spéciales mises en place par les bailleurs de fonds pour la gestion des aides projets et de certaines aides sectorielles ;
- les procédures de paiement sans engagement comptable ni ordonnancement qui sont examinées *infra*.

Selon le système de la régie d'avance, des fonds sont mis à la disposition d'un régisseur, puis éventuellement renouvelés après justification des dépenses effectuées grâce à l'avance initiale. En principe, les régies d'avance ne sont utilisées que pour des menues dépenses et les frais de mission. En revanche, dans certains pays africains anglophones, une part significative du budget peut s'exécuter à travers un tel système. Les dépenses effectuées par une régie d'avance sont en principe ordonnancées et enregistrées en tant que dépense budgétaire, mais *a posteriori*, une fois le paiement effectué, lors du renouvellement des fonds ou de la clôture de la régie. Dans certains pays, les retards et négligences dans l'application des procédures de gestion des régies d'avance sont fréquents.

Les établissements publics non marchands, les comptes spéciaux du Trésor et diverses autres entités bénéficient pour effectuer des prestations de service public d'un transfert du budget de l'État, engagé en bloc ou par tranche. Certains des contrôles du ministère des Finances ne s'exercent alors que sur des transferts globaux au lieu de s'exercer sur des opérations individuelles. Ce type de procédure peut concerner

une part significative des dépenses sur financement intérieur de certains secteurs<sup>[61]</sup>. Cette simplification des contrôles est susceptible d'améliorer l'efficacité de la dépense. Toutefois, elle peut rendre le suivi des dépenses exécutées plus difficile. Elle nécessite la mise en place au sein des ministères de dispositifs adéquats de suivi et contrôle. L'utilisation de procédures spéciales peut conduire à la construction de véritables usines à gaz lorsque ces procédures sont mises en place par petits bouts et que parallèlement, à la demande des bailleurs de fonds, une seconde série de procédures spéciales est mise en place pour les dépenses sur financement extérieur.

### 3.2.3. La gestion de trésorerie

D'après Storkey (2003), « *La gestion de trésorerie consiste à disposer au bon endroit du bon montant des fonds nécessaires pour que l'État remplisse ses obligations dans le meilleur rapport coût-efficacité* ». Une bonne gestion de trésorerie vise donc à assurer la disponibilité des fonds pour financer les dépenses prévues au budget en temps voulu, tout en minimisant le coût de l'emprunt. Elle ne devrait pas consister à adapter le flux des dépenses aux flux de recettes. Toutefois, l'application de ces principes exige un budget réaliste, conforme aux contraintes financières, une bonne prévisibilité des aides budgétaires et un marché financier intérieur, pour lisser les besoins de trésorerie par l'emprunt. Ces conditions ne sont pas toutes réunies dans la majorité des pays en développement, ce qui explique le recours à la régulation budgétaire que nous examinerons.

Deux instruments sont essentiels pour une gestion de trésorerie efficace : (i) un compte unique du Trésor et (ii) un système de planification intra-annuelle des flux financiers. Un compte unique du Trésor est un compte ou un ensemble de comptes dont les soldes sont consolidés, en principe, quotidiennement. Les formes de centralisation des moyens de trésorerie et de gestion de ce compte unique varient selon les systèmes budgétaires. Dans les systèmes budgétaires des pays francophones, le Trésor effectue directement toutes les opérations de paiement et exerce un contrôle de la régularité des opérations. Toutefois, à quelques exceptions près, les opérations sur dons et prêts projets échappent à cette règle<sup>[62]</sup>.

La planification financière intra-annuelle est nécessaire pour garantir en permanence l'équilibre entre les entrées et sorties de trésorerie et préparer des plans d'emprunt.

[61] Ainsi, le plan de travail annuel de l'enseignement fondamental de 2008 à Madagascar prévoyait qu'environ 70 % des dépenses du budget général sur ressources intérieures, hors personnel de la fonction publique, seraient exécutées sous la forme de transferts aux agences d'exécution ou communautés chargées des constructions scolaires, aux établissements de formation des enseignants, à un compte spécial du Trésor pour les caisses d'écoles et le paiement des enseignants non fonctionnaires, et aux écoles privées.

[62] Au Maroc, pour la majorité de projets financés par l'extérieur, les paiements suivent le même circuit que les autres paiements, les bailleurs de fonds remboursant le Trésor après que celui-ci ait effectué le paiement.

Elle comprend la préparation d'un plan semestriel ou trimestriel d'engagement et d'un plan mensuel de trésorerie, couvrant les entrées et sorties de trésorerie. Ces plans couvrent toute l'année budgétaire et sont mis à jour régulièrement.

La préparation de ces plans financiers nécessite de :

- disposer de prévisions de recettes réalistes tenant compte de leur saisonnalité. À cette fin, une étroite coordination entre les services préparant ces plans financiers et les régies financières est indispensable ;
- disposer de prévisions des flux d'aide budgétaire examinées avec les bailleurs de fonds ;
- prendre en compte les plans de passation de marchés et la saisonnalité, liée par exemple à la période de la saison sèche pour les travaux publics ou à la rentrée scolaire pour le secteur de l'éducation.

Le plan d'engagement est souvent utilisé pour plafonner les engagements au cours d'une période. La planification des engagements doit s'effectuer en tenant compte de la chronique des paiements associée à ces engagements. Il n'y a aucune raison, comme cela se fait quelquefois, de plafonner au premier semestre des engagements dont les paiements ne seront exigibles qu'au deuxième semestre, à cause des délais de livraison ou d'exécution des travaux. Un plafonnement des engagements mal conçu peut bloquer l'exécution des travaux qui doivent être engagés dans leur totalité dès le début de l'année pour pouvoir être exécutés avant fin décembre.

Le ministère des Finances doit impérativement consulter les ministères sectoriels avant d'établir les plans d'engagement et de trésorerie. De leur côté, les ministères sectoriels doivent communiquer leurs plans de passation de marché et d'engagement et la chronique des paiements associée à ces plans. Il est important que les plans de trésorerie et d'engagement soient annoncés en avance auprès des ministères sectoriels, afin de faciliter la gestion de leur budget. Dans les pays qui recourent à l'emprunt sur le marché financier intérieur, le programme d'emprunt découlant du plan de trésorerie doit être annoncé à l'avance auprès des institutions financières locales.

Une évolution défavorable de la conjoncture peut nécessiter un gel de certains crédits budgétaires. Le cadre législatif et réglementaire doit permettre au ministère des Finances d'effectuer une « régulation budgétaire » consistant à procéder à des gels provisoires ou définitifs de CP. Avant de procéder à ce gel, le ministère des Finances doit recenser les engagements existants pour s'assurer que le gel ne porte pas sur des dépenses engagées, ce qui entraînerait des générations d'arriérés.

Certains pays anglophones pallient de façon systématique les faiblesses en matière de préparation budgétaire par une « budgétisation de trésorerie » (*cash budgeting*). Chaque mois, un plafond des paiements autorisés, établi à partir des prévisions de ressources, est communiqué aux ministères sectoriels qui doivent ajuster leurs dépenses. Une telle procédure entrave l'efficacité de l'exécution budgétaire, les gestionnaires ne disposant pas du minimum de prévisibilité nécessaire. Elle est susceptible d'entraîner des accumulations d'arriérés, lorsque les engagements sont mal suivis, ce qui est fréquemment le cas dans ces pays (Tommasi, 2007).

Dans les pays francophones, la régulation des paiements est quelquefois effectuée de manière informelle et peu transparente au niveau du seul Trésor. En période de difficulté de trésorerie, le Trésor gère la liste d'attente des ordonnancements impayés et établit les priorités entre fournisseurs en fonction des directives de ses autorités, les dépenses exécutées et ordonnancées ne pouvant pas être toutes payées.

### 3.2.4. Contrôle interne et audit interne

#### Caractéristiques actuelles du contrôle interne

Dans les pays africains francophones, l'essentiel du contrôle interne à l'exécutif repose sur les contrôles financiers et comptables exercés *a priori* par le ministère des Finances. Ces contrôles partent de l'adage « mieux vaut prévenir que guérir ». Toutefois, un système de contrôle limité aux contrôles *a priori* est insuffisant. Le schéma 16 montre que les sources de la dépense sont multiples et que le contrôle formel de l'engagement ne suffit pas à prévenir les risques financiers. De plus, l'utilisation et l'affectation des actifs physiques, qui font souvent l'objet de dégradations, gaspillages et détournements échappent aux contrôles budgétaires. Des contrôles doivent être intégrés dans chacune des activités se rapportant à la gestion des ressources d'une organisation, de leur acquisition jusqu'à leur utilisation ultime. Cet élargissement des modes de contrôle est d'autant plus nécessaire qu'une part croissante des prestations de service public est assurée par des entités semi-autonomes ou des mécanismes spéciaux qui font que les contrôles *a priori* ne portent que sur un transfert global du budget de l'État.

Les contrôles *a posteriori* (ou *ex post*) sont exercés, dans les pays africains francophones, par différentes inspections : IGF, IGE et IGS des ministères sectoriels. Cohen (2005) attribue à l'inspection la fonction de contrôler la régularité et de découvrir des irrégularités<sup>[63]</sup>, en vérifiant les opérations individuellement. Dans la majorité des pays

[63] Cohen mentionne aussi, dans le cas de la France, une fonction d'expertise de haut niveau, mais en indiquant que cette fonction peut être externalisée.

francophones, les IGS disposent de peu de moyens matériels et humains et sont peu actives. Les IGF peuvent être plus actives, mais leurs moyens sont souvent limités. Les compétences et le statut des IGE sont variables. Il peut s'agir, selon les pays, d'un corps prestigieux relativement indépendant du pouvoir politique, ou au contraire d'un instrument utilisé à des fins politiciennes.

Dans les pays africains anglophones, à la différence des systèmes d'exécution budgétaire des pays africains francophones qui comportent de nombreux contrôles du ministère des Finances sur des opérations individuelles, les contrôles du ministère des Finances portent surtout sur l'ouverture des crédits, par le biais de titres autorisant la dépense (*warrants*), de la gestion de trésorerie et des règles de mouvements de crédits, qui sont en général plus souples que dans les pays francophones. Le ministère des Finances peut aussi exercer des contrôles spécifiques sur certains types d'opérations (par exemple, les voyages à l'étranger), mais ceux-ci ne sont pas généralisés comme dans les pays francophones. Le *permanent secretary* d'un ministère, qui est l'équivalent d'un secrétaire général, a la responsabilité de mettre en place les systèmes de contrôle interne (Lienert, 2003 ; Tommasi, 2007). Il exerce la fonction d'*accounting officer*. L'*accounting officer*, à ne pas confondre avec un comptable, est responsable de l'organisation des contrôles internes et de la gestion financière dans son ministère. Les personnes exerçant les fonctions d'ordonnateur, de contrôleur financier et de comptable doivent, en principe, être différentes. Il appartient à l'*accounting officer* de mettre en application le principe du double contrôle, lorsqu'il organise la répartition des responsabilités en matière de gestion budgétaire au sein de son ministère.

### *Les nouveaux modes de contrôle interne et l'audit interne*

Le contrôle interne public connaît depuis quelques années une évolution tant conceptuelle que pratique. Les approches récentes du contrôle interne élargissent le champ du concept en lui intégrant les notions d'efficience et d'efficacité. Elles visent à mieux responsabiliser les ministères et gestionnaires dans le contrôle interne à l'exécutif, de manière à ce qu'il soit pour sa majeure part interne aux ministères.

L'*International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) en donne la définition suivante en 2004 : « *Le contrôle interne est un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants :*

- *exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces ;*
- *respect des obligations de rendre compte ;*

- *conformité aux lois et réglementations en vigueur ;*
- *protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages. »*

Se plaçant dans cette perspective, mais en rappelant l'importance de l'inspection, Cohen (2005) distingue trois types de contrôle et trois métiers : (i) l'inspection, une activité ponctuelle et dont le métier est celui d'un policier ; (ii) l'audit, une activité systématique, couvrant l'intégralité du champ administratif considéré, et dont le métier est celui d'un consultant ; (iii) le contrôle interne, une activité permanente, dont le métier est celui d'un manager.

Selon les normes internationales : « *L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée.* » (IFACI, 2009). Il existe différentes formes d'audit interne, résumées dans l'encadré 13. L'audit de système défini par ces standards est quasiment inexistant dans les pays francophones.

### Encadré 13 Les types d'audit interne

L'audit interne se propose, entre autres, d'examiner les systèmes de contrôle interne afin de déceler les faiblesses éventuelles, d'en informer la direction et de lui soumettre des recommandations pour améliorer la situation. Il existe :

- des audits financiers consistant (i) à examiner les états financiers et les systèmes comptables sur lesquels ces états sont fondés, et (ii) à rendre compte de ces examens ;
- des audits de conformité aux règles ou de régularité consistant à vérifier le respect des règles légales et administratives, la probité et l'adéquation des systèmes administratifs, financiers et de contrôle de la gestion ;
- des audits de performance destinés à évaluer la performance en matière de gestion et la performance opérationnelle des programmes publics et de certains ministères et agences gouvernementales, c'est-à-dire l'économie, l'efficacité et l'efficacités avec lesquelles le programme ou l'organisation utilise les diverses ressources (financières, humaines) pour atteindre les objectifs fixés.

Source : SIGMA, 1997.

En conformité avec ces nouvelles approches, la Commission européenne a développé le concept du contrôle financier interne public, le *Public Internal Financial Control* (PIFC), que plusieurs nouveaux États membres de l'Union européenne et pays candidats

mettent actuellement en place. Le PIFC repose sur trois piliers : (i) le contrôle interne placé sous la responsabilité des ministères ; (ii) l'audit interne ; (iii) une unité centrale d'harmonisation. Cette dernière unité, placée au sein du ministère des Finances, est chargée de la préparation des réglementations et manuels, de la formation et la vérification de la bonne qualité des systèmes de contrôle et d'audit (Cohen, 2005 ; Koning de, 2007).

La France a mis en place en 2006 des mesures visant à éliminer les duplications dans le système de contrôle et à alléger les contrôles *a priori*. Les services du contrôle financier et les services comptables ont été regroupés dans des services de contrôle budgétaire et comptable ministériels localisés dans les ministères, mais placés sous l'autorité du ministre chargé du Budget. Elle a procédé à une simplification des contrôles financiers *a priori* qui n'interviennent plus que sur certaines opérations d'engagement et ordonnancement, en fonction de la nature et du montant des crédits. Les contrôles comptables ont été modulés selon le principe d'un contrôle hiérarchisé de la dépense, consistant à proportionner les contrôles aux risques et aux enjeux. Le Maroc s'est aussi engagé dans cette direction.

Ces réformes du contrôle interne nécessitent un changement de culture administrative. Lazare et Michel (2007) estiment que, dans les pays africains francophones, les évolutions du contrôle financier *a priori* traditionnel vers un contrôle interne défini selon les standards modernes doivent être entamées avec extrêmement de prudence, en raison d'importants risques de perte de discipline financière et de perte de contrôle de la gestion budgétaire et comptable, si ces évolutions intervenaient avant le fonctionnement correcte du système traditionnel de contrôle. Toutefois, compte tenu du peu d'efficacité, des lourdeurs et de la duplication de certains contrôles, cette prudence ne doit pas conduire à se cantonner à un simple renforcement des procédures existantes.

### 3.2.5. Problèmes fréquents

Quelques pays africains ont des systèmes d'exécution budgétaire disciplinés, mais, le plus souvent, des dysfonctionnements sont patents. Ces dysfonctionnements comprennent, entre autres : les générations d'arriérés, diverses pertes dans le circuit de la dépense, des dépenses irrégulières et des inefficacités entravant la performance opérationnelle.

#### *Les arriérés*

Les arriérés de paiement sont un problème récurrent dans plusieurs pays. Le tableau 7 identifie les principales causes de générations d'arriérés et identifie des mesures correctrices possibles. Ces causes comprennent notamment une mauvaise préparation

du budget, des négligences et lenteurs administratives, l'exécution de dépenses non budgétisées ou en dépassement des CP, et les effets de risques budgétaires imprévus. Les questions liées à la définition et la comptabilisation des arriérés sont examinées dans la section 3.3.

**Tableau 7** Causes des générations d'arriérés et mesures correctrices possibles

Causes des générations d'arriérés	Mesures correctrices
Sous-estimation lors de la préparation du budget de dépenses qui s'exécuteront de toutes façons (consommations d'électricité, contreparties locales des projets financés par l'extérieur, tranches annuelles de projet pluriannuels en cours, etc.)	Examiner l'ensemble de ces dépenses lors de la préparation du budget. Examiner les taux d'exécution des années précédentes.
Risques budgétaires (garanties, déséquilibres financiers des entreprises d'État)	À estimer lors de la préparation du budget, inclure des provisions dans le budget.
Exécution de dépenses hors budget dont les factures sont rejetées par le contrôleur financier ou le comptable public	Mettre en place un système de sanctions. L'appliquer.
Exécution de dépenses hors budget dont les factures sont gardées de côté par les ministères, voire par les fournisseurs, en attendant une loi de finances rectificative ou le budget de l'année suivante.	
Dépenses exécutées régulièrement dont les factures sont bloquées pour diverses raisons alors que le service est fait (lenteurs administratives ? attente d'une commission ?)	Simplifier les circuits, afficher les délais, examiner les causes de ces blocages.
Dépenses régulièrement engagées dont le paiement est bloqué suite à des tensions de trésorerie ou à un plan de trésorerie n'ayant pas tenu compte des engagements en cours.	Améliorer les méthodes de préparation des plans de trésorerie.
Moyens de trésorerie absorbés par des paiements de dépenses non ordonnancées.	Contrôle budgétaire puis régularisation des dépenses non ordonnancées.

Source : auteur.

**Cas de mauvaise gestion et irrégularités**

Quelquefois les dispositions réglementaires ou législatives ne sont pas appliquées, sont contournées ou sont interprétées de manière souple en utilisant de façon extensive des dispositions réservées aux situations exceptionnelles. Il est quelquefois difficile d'identifier le motif réel d'une irrégularité. Il peut s'agir de négligences administratives ou de corruption, mais parfois aussi d'un contournement des lourdeurs procédurales pour pouvoir exécuter le budget à temps.

Des procédures spéciales de paiement sans ordonnancement peuvent être acceptables pour certains types de dépenses répétitives<sup>[64]</sup> et contribuer à améliorer la fluidité du circuit de la dépense. Ces procédures doivent alors être clairement réglementées et la dépense doit être comptabilisée comme les autres dépenses. Ce n'est en général pas le cas des procédures spéciales de paiement appelées selon les pays, les caractéristiques de leurs circuits et l'autorité qui les émet, « ordres de paiement », « paiements par anticipation » (PPA), « réquisitions », « super-réquisitions », etc. Par commodité, l'expression PPA est utilisée ici pour désigner tous ces types de paiement sans engagement comptable ni ordonnancement préalable.

Certains PPA peuvent concerner des dépenses urgentes ou s'expliquer par les lenteurs des procédures de contrôle de l'engagement et de l'ordonnancement. Néanmoins, beaucoup de ces PPA concernent des dépenses non régularisables autorisées par le ministre des Finances ou par le directeur général du Trésor. Les PPA peuvent ainsi absorber, au profit de ministres ou d'institutions politiquement puissants, les ressources budgétisées en faveur de secteurs affichés comme prioritaires. Les PPA sont payés par le Trésor et enregistrés dans la comptabilité, dans des comptes d'attente. En principe, ils font ultérieurement l'objet d'un ordonnancement de « régularisation ». Mais ces régularisations sont souvent tardives et incomplètes.

Des rapports d'évaluation du cadre PEFA soulignent de fortes négligences au niveau de la constatation du service fait. Une fausse constatation de service fait est le plus souvent le fait de la corruption, mais elle peut aussi être quelquefois le moyen de contourner la règle de l'annualité, les livraisons étant effectuées l'année suivante. Lorsqu'un pays souffre d'un problème chronique d'arriérés, les fournisseurs exigent d'être payés avant de livrer, bien que ce soit contraire aux principes du droit budgétaire. Ces irrégularités ne sont pas systématiquement le fait de la corruption, mais elles créent des habitudes qui la favorisent.

Dans les pays à faible gouvernance, les « disparitions » de livraisons, après une constatation du service effectué, dûment contrôlé par un contrôleur financier, sont fréquentes. Les enquêtes de suivi des dépenses publiques montrent des pertes significatives dans le circuit de la dépense courante hors personnel. Ces pertes pourraient atteindre 80 % des dotations budgétaires (Gauthier, 2006). Même en tenant compte de possibles erreurs de recensement, ce montant est préoccupant. La gestion des actifs physiques, tels que le parc de voiture et le parc immobilier, est déficiente dans de nombreux pays africains, ce qui peut découler de la rareté des dotations budgétaires affectées à l'entretien, mais aussi de négligences.

[64] Ainsi en France, une procédure de paiement des dépenses sans ordonnancement préalable est utilisée pour certaines aides sociales.

La législation sur les AE est rarement appliquée en Afrique subsaharienne. La règle de l'annualité peut être contournée en utilisant des comptes spéciaux du Trésor. Les questions liées à la gestion des dépenses de personnel et aux marchés publics sont examinées à la sous-section 3.2.7. Souvent, l'inadéquation ou la non-application du système de sanction favorise les irrégularités et les cas de mauvaise gestion.

Les systèmes de contrôle *a priori* s'avèrent peu efficaces pour prévenir certaines irrégularités quelquefois parce qu'ils sont contournés ou que les irrégularités se situent en aval des contrôles, quelquefois par passivité ou encore parce que les contrôleurs en tirent bénéfice. De plus, ces contrôles ne portent pas nécessairement sur les opérations de certains établissements publics et organismes semi-autonomes.

### *Les inefficacités*

Ces irrégularités sont combinées à des inefficacités. La mise en place des CP hors personnel peut demander plusieurs semaines, voire plusieurs mois. Ces délais peuvent parfois s'expliquer pour des raisons de trésorerie. Lorsque les moyens de trésorerie des premiers mois de l'année sont utilisés pour payer des ordonnancements du budget précédent, le ministère des Finances freine la mise en place des crédits du budget. Ces délais peuvent aussi provenir de lenteurs propres aux ministères sectoriels, comme par exemple des délais pour la nomination des gestionnaires de crédit ou des ordonnateurs secondaires. L'allocation des crédits aux services déconcentrés peut demander plus de temps que pour les services centraux, quelle que soit la procédure adoptée, ce qui conduirait à penser que cette lenteur s'explique plus par la nature des rapports entre services centraux et services déconcentrés des ministères que par des raisons techniques.

Peu de contrôleurs financiers tiennent une comptabilité des engagements pluriannuels liés aux gros projets d'investissement, alors que les arriérés sur les contreparties locales de ces projets sont fréquents. Par contre, beaucoup effectuent des contrôles tatillons sur les mouvements de crédit entre rubriques du budget de fonctionnement hors personnel. Quelquefois, trois services ou directions du ministère des Finances exercent des contrôles de régularité entre la constatation du service fait et le paiement de ce service : le contrôle financier, les services chargés de l'ordonnancement et le Trésor. Cette redondance des contrôles est source de lenteur et de blocages difficilement compréhensibles entre services effectuant les contrôles.

La planification financière intra-annuelle rend quelquefois difficile l'exécution du budget soit parce que le ministère des Finances ne consulte pas les ministères sectoriels, soit parce que ceux-ci ne préparent pas correctement leurs plans de passation des marchés et d'engagement. Souvent, le système de gestion budgétaire et comptable

prend insuffisamment en compte les impératifs de la gestion des activités et déresponsabilise les ministères sectoriels.

### 3.2.6. Pistes de rationalisation des systèmes d'exécution budgétaire

Il existe quelques systèmes d'exécution budgétaire disciplinés. Néanmoins, la majorité des systèmes d'exécution budgétaire en Afrique francophone cumulent des carences au niveau du contrôle et des inefficacités dues à la multiplication des contrôles. Une double approche doit généralement être développée, consistant à la fois à renforcer les contrôles sur l'essentiel, mais en les rationalisant, et à améliorer la fluidité des circuits.

#### *Rationaliser les contrôles*

Le renforcement du contrôle comporte de manière générale le respect des réglementations existantes et l'instauration de systèmes de sanction. Bien que cette liste ne soit pas limitative on peut noter, parmi les mesures spécifiques souvent nécessaires :

- le contrôle et la réduction des procédures de paiements sans engagement et ordonnancement (PPA) ;
- l'instauration d'un véritable contrôle des engagements pluriannuels ;
- le renforcement du suivi physique des acquisitions et actifs ;
- la mise en place ou le renforcement des systèmes de contrôle au sein des ministères sectoriels ;
- une plus grande transparence à tous les niveaux et pour toutes les entités et division administratives.

Les cas d'urgence peuvent exister et les lourdeurs du circuit de la dépense expliquent certains PPA. Un assouplissement des procédures d'engagement devrait permettre de limiter strictement, sinon d'éliminer, ce type de PPA. Tout PPA devrait être immédiatement imputé sur une ligne budgétaire. Les opérations de régularisation des PPA devraient être effectuées mensuellement. Toutefois, la multiplication des PPA provient le plus souvent de l'indiscipline de personnalités politiques puissantes. La transparence exigerait qu'un état donnant la destination des PPA soit communiqué à la Cour des comptes et au Parlement.

La gestion budgétaire des engagements pluriannuels à travers les AE devrait être systématiquement en place dans les pays où ces dispositions sont prévues par la loi. En ce qui concerne les pertes dans le circuit des fonds ou des fournitures jusqu'aux

unités de base, la conduite d'enquêtes de suivi des dépenses publiques et la diffusion des résultats de ces enquêtes serait susceptible, d'après Reinikka et Svensson (2004), de diminuer significativement ces pertes. Toutefois, Sundet (2007) estime que l'expérience tanzanienne montre que ces enquêtes ne sont pas un remède miracle.

Pour réduire ces pertes, les négligences au niveau des constatations du service effectué, les gaspillages et détérioration d'actifs, il importe de construire un véritable système de contrôle interne au sein des ministères sectoriels. Cette construction comprend un renforcement significatif du contrôle *a posteriori* exercé par les IGS, la tenue effective d'une comptabilité par les ministères, le renforcement des divers outils de gestion tels que la comptabilité matière, et de gestion des stocks, le suivi des marchés publics, et les bases de données sur le personnel. Des obligations spécifiques de production de rapports devraient être imposées aux entités budgétaires ou extrabudgétaires financées par des transferts du budget général de l'État.

Les unités de base doivent rendre compte de l'utilisation des livraisons. Il convient, cependant, d'éviter de surcharger les unités de base administratives d'écritures. Les dispositifs d'affichage dans les unités de base des livraisons programmées, la participation des usagers à la constatation du service fait peuvent être efficaces, à condition toutefois que les usagers soient en position de réclamer et que leurs réclamations soient prises en compte.

Un audit de système conforme aux standards internationaux devrait être développé dans les pays à revenu intermédiaire<sup>[65]</sup>. En revanche, dans beaucoup de pays d'Afrique subsaharienne, la priorité doit être accordée aux inspections et à l'audit externe à l'exécutif. Les commissions anti-corruption et les IGE peuvent être des outils efficaces de lutte contre la corruption, lorsqu'elles sont indépendantes du pouvoir politique.

Le contrôle n'a guère de sens si les conséquences des irrégularités ne sont pas sanctionnées. Dans beaucoup de pays, la mise en place opérationnelle d'un système de sanction adapté à la nature de la faute et évitant l'arbitraire, devrait être une tâche prioritaire. Ce système comprend, entre autres, les organes de discipline budgétaire présentés en section 3.4 et un cadre législatif et réglementaire approprié.

### *Améliorer la performance*

Un équilibre adéquat entre contrainte et souplesse doit être recherché pour améliorer la performance. Dans la majorité des pays francophones africains, les règles régissant les mouvements de crédit au sein des unités de spécialisation budgétaire devraient

---

[65] Des actions sont entreprises dans cette direction au Maroc.

être allégées. La mise en place d'un contrôle financier hiérarchisé de l'engagement, consistant, par exemple, à ne plus contrôler l'engagement des dépenses de faible montant, améliorerait la fluidité du circuit et devrait être favorablement envisagée dans beaucoup de pays. Une mesure immédiate consisterait à supprimer le visa préalable de l'ordonnancement par le contrôleur financier, par ailleurs vérifié par le comptable public. Cette mesure de rationalisation des contrôles a été mise en place dans plusieurs pays africains il y a plusieurs années, mais pas dans tous.

Les plafonds de dépenses et les modes d'utilisation régissant les régies d'avance pourraient être assouplis pour certaines unités de base prestataires de service public, en veillant à ce que les justificatifs soient dûment fournis lors du renouvellement des caisses d'avance, et que les écritures comptables soient immédiatement passées. Cette mesure pourrait aussi avoir l'avantage de limiter les mécanismes parallèles qui se mettent en place dans beaucoup de pays. L'application des dispositions des LRLF autorisant, après arrêté du ministère des Finances, le report des CP destinés à l'investissement devrait être envisagé, au moins pour les projets d'investissement en cours d'achèvement, lorsque les CP de l'année courante sont insuffisants et que les CP de l'année précédente ne sont pas tous consommés.

Les CP devraient être mis en place les premiers jours de janvier, ce qui implique de s'attaquer aux causes des retards dont les aspects techniques varient d'un pays à l'autre. En ce qui concerne la mise en place des crédits des services déconcentrés, généralement plus lente que celle des services centraux des ministères, un appui du Parlement ou de la société civile pourrait être nécessaire pour que ce problème soit résolu.

La gestion de trésorerie et la planification financière intra-annuelle devraient être renforcées dans la plupart des pays. Le recours à la régulation budgétaire devrait être réduit, grâce à la préparation d'un budget réaliste. La planification financière intra-annuelle doit tenir compte des contraintes liées à la gestion. À cette fin, les ministères sectoriels doivent préparer dans les temps des plans d'engagement et de passations des marchés comportant l'échéancier des paiements qui leur sont associés, et le ministère des Finances doit prendre en compte ces plans lorsqu'il prépare des plans d'engagement et de trésorerie.

### *Professionaliser la gestion financière au sein des ministères*

L'élargissement souhaitable du champ de responsabilité des ministères sectoriels nécessite une meilleure professionnalisation des fonctionnaires chargés des affaires financières. Dans les pays qui procèdent à l'introduction d'une gestion sur la base du programme, le responsable de programme devrait logiquement être ordonnateur de

son budget, au moins à terme. Il doit pour cela disposer de services techniques qui l'appuient dans sa fonction, ou que les services de la DAAF soient mis à disposition des responsables de programme du ministère, selon des modalités à préciser par écrit. Quelle que soit la solution retenue, la DAAF est appelée à jouer un rôle clé de centralisation des données, de conseil et supervision. Par ailleurs, la gestion au niveau déconcentré nécessite que les services déconcentrés des ministères disposent de capacités adéquates. Les directeurs régionaux ou départementaux devraient être ordonnateurs des dépenses qu'ils gèrent, mais les modalités de l'application de ce principe sont à définir en fonction des contraintes liées à la localisation, ainsi que des ressources humaines et matérielles.

### 3.2.7. Questions spécifiques

#### *La gestion budgétaire des dépenses du personnel*

Les commentaires faits ici ne portent que sur la gestion budgétaire des dépenses de personnel, qui n'est qu'un volet étroit de la gestion du personnel. Compte tenu de leur poids et de leur peu de flexibilité, une maîtrise des dépenses de personnel est essentielle pour la discipline budgétaire globale.

La gestion budgétaire des dépenses de personnel comporte deux aspects : le contrôle budgétaire des effectifs et la gestion de la paye. Les budgets comprennent des plafonds d'emploi, ou des autorisations de postes budgétaires, en principe en équivalent temps plein, détaillés par ministère et grade ou catégorie, et des CP pour les dépenses de personnel. Pour un bon contrôle, ces deux types d'autorisations devraient être cohérentes et constituer des plafonds limitatifs. Les plafonds d'emploi devraient correspondre aux effectifs existants et aux autorisations d'accroissement des effectifs pour l'année budgétaire. Toutefois, dans quelques pays, le nombre de postes budgétaires autorisés s'est artificiellement gonflé de postes promis, mais jamais accordés, au fil des années. Ces postes budgétaires n'ont plus aucune signification.

Les décisions affectant les dépenses de personnel, telles que les recrutements et les avancements, sont soumises au visa du contrôle financier. Dans certains pays, le ministère de la Fonction publique est fortement impliqué dans cette gestion, en effectuant lui-même des recrutements, qui ne correspondent pas nécessairement aux besoins exprimés par les ministères sectoriels. Un recentrage des activités du ministère de la Fonction publique sur les aspects réglementaires est en général souhaitable.

La gestion budgétaire du personnel s'appuie sur deux types de fichiers : (i) le fichier du personnel, où sont enregistrées les données personnelles (ancienneté, grade,

échelon, situation familiale, diplômes, etc.) ; (ii) le fichier de la paye à partir duquel sont produits les états de paye. Ce dernier fichier est généralement tenu par le ministère des Finances. La production des états de paye est en général informatisée. Le calcul de la paye est effectué à partir des données des fichiers de personnel et de données financières, comme la valeur du point d'indice.

Dans beaucoup de pays africains, la tenue des fichiers de gestion du personnel et de la paye présente de graves faiblesses. Quelquefois, un fichier du personnel est tenu par le ministère employeur, un autre par le ministère de la Fonction publique et un troisième (le fichier des postes budgétaires) par le ministère des Finances. Ces divers fichiers du personnel présentent souvent des divergences entre eux et avec le fichier de la paye<sup>[66]</sup>. Certaines divergences s'expliquent par des raisons techniques, mais, ces fichiers n'étant pas régulièrement rapprochés, il est difficile de distinguer les raisons techniques des négligences involontaires ou délibérées.

Le fichier de la paye comprend des personnels « fantômes », mais payés. De manière épisodique, des recensements sont effectués pour les éliminer, mais les résultats de ces opérations, lorsqu'il y en a, sont rarement durables. Il n'existe pas de procédure permanente vérifiant les écarts entre les affectations réelles du personnel et les affectations indiquées dans les fichiers de la solde. Les ministères sectoriels sont peu responsabilisés dans la gestion de leurs budgets de dépenses de personnel, qu'ils ne contrôlent pas, sauf rares exceptions.

Les procédures de mise à jour des fichiers de personnel et de la paye doivent être dûment spécifiées par écrit, et respectées. Des inspections régulières des systèmes de gestion du personnel et de la paye doivent être effectuées. Le principe du double contrôle devrait s'appliquer au fichier de la paye. Lorsque le fichier de la paye est géré par le ministère des Finances, un contrôle régulier des états de paye, produits par les responsables des services dans lesquels les agents travaillent ou sont censés travailler selon les informations données par le fichier de la paye, devrait être mis en place, afin de briser la fréquente opacité de ce fichier.

Aux dépenses de personnel, clairement identifiées dans le budget sous le titre « personnel », s'ajoutent les dépenses liées aux personnels payés sur des lignes du budget de fonctionnement hors personnel et du budget d'investissement, ou par des fonds extrabudgétaires, comme certains fonds PPTE. La budgétisation séparée des dépenses liées aux ouvriers de chantiers réalisés en régie pourrait se justifier par le fait

[66] Depuis le début des années 1980, les programmes de réforme de la fonction publique comprennent de manière récurrente « l'unification des fichiers de la solde et de la fonction publiques », mais, sauf exceptions, les progrès dans ce domaine sont inégaux.

que ces dépenses sont une composante de l'investissement. Toutefois, ces procédures spéciales de budgétisation des dépenses de personnel concernent aussi des personnels administratifs, des enseignants et du personnel médical. Cette fragmentation du budget du personnel ne permet pas d'apprécier correctement les dépenses de personnel et crée des charges futures sur le budget, souvent mal appréciées.

Les mesures immédiates de rationalisation des dépenses de personnel devraient donc comprendre, dans beaucoup de pays :

- une mise à jour des fichiers de personnel ;
- des procédures de rapprochement mensuel entre les fichiers de personnel et ceux relatifs à la paye ;
- des inspections régulières des fichiers ;
- un visa périodique des responsables de services et chefs d'établissement, des données sur les effectifs, et des états de paye des personnels de leurs services ou établissements ;
- la production d'états sur les personnels et les dépenses de personnel payés sur d'autres rubriques que celle des dépenses de personnel du budget de l'État, ou par des fonds extrabudgétaires.

### *Les marchés publics*

Les systèmes de gestion des marchés publics sont une composante essentielle des systèmes de GDP, un montant significatif des dépenses publiques étant exécuté par le biais de marchés. Ces systèmes doivent viser à prévenir les risques de corruption et le clientélisme, à remplir l'objectif d'économie, condition nécessaire pour l'efficacité, et à garantir la disponibilité des acquisitions en temps voulu. Les principales activités liées à la passation des marchés comprennent : la préparation d'un plan de passation des marchés ; l'appel d'offres selon le type de procédure retenue, qui dépend de la nature du marché (marché de travaux ou de services) et de son montant ; le dépouillement des appels d'offres ; la publication des résultats et la passation des marchés.

Les délais de préparation des marchés constituent souvent un goulet d'étranglement dans le système d'exécution des dépenses. Un plan de passation des marchés doit être préparé avant le début de l'année budgétaire. Les marchés annuels s'exécutant sur plusieurs mois ou ayant des délais de livraison doivent être passés tôt dans l'année. Plan de passation des marchés, plan d'engagements et plan de trésorerie doivent être cohérents. Une inscription budgétaire doit être nécessaire pour que le marché devienne effectif. La mise en place d'AE permet d'assurer un contrôle budgétaire du montant des marchés pluriannuels.

## Encadré 14 Les nouvelles procédures de recours dans les États membres de l'UEMOA

Suite aux directives n° 04/2005/CM et 05/2005/CM les États membres de l'UEMOA ont procédé à des réformes institutionnelles des procédures de passation des marchés comprenant, entre autres, la création d'une autorité de régulation des marchés publics (ARMP) et une procédure de recours.

Un recours peut être formulé devant l'autorité contractante. Ce recours doit invoquer une violation caractérisée de la réglementation. Il doit être exercé dans les 5 jours ouvrables de la décision d'attribution du marché ou de la délégation de service public, de l'avis d'appel d'offres ou de la communication du dossier d'appel d'offres. Il a pour effet de suspendre la procédure jusqu'à la décision définitive. En l'absence de décision rendue par l'autorité contractante ou l'autorité hiérarchique dans les trois jours de sa saisine, le requérant peut également saisir l'ARMP. L'ARMP rend sa décision dans les 7 jours, faute de quoi l'attribution du marché ne peut plus être suspendue.

*Source : compilation de l'auteur.*

La concurrence doit être systématiquement recherchée pour réaliser l'objectif d'économie. Pour favoriser la concurrence et limiter la corruption, les procédures doivent être transparentes, de l'appel d'offres à la publication des résultats, et doivent comprendre une publication systématique des décisions prises. Afin de faire du secteur privé un acteur important du système de contrôle, il convient d'établir un processus d'enregistrement et de traitement des réclamations formulées par les acteurs du secteur privé. L'encadré 14 présente les mécanismes de recours récemment mis en place dans les pays de l'UEMOA. Toutefois, Evenett et Høekman (2005) soulignent que ces mécanismes de recours ne seront efficaces que s'ils donnent des résultats tangibles et ne se retournent pas contre le requérant. Soreide (2002) note que la corruption peut fort bien prendre place dans un environnement concurrentiel. Tous les concurrents initiés en tiennent compte dans leur offre et, une fois le marché obtenu, le versement de commissions peut faciliter la négociation d'avenants ou d'une baisse de la qualité des produits.

Un cadre législatif et réglementaire fondé sur les principes de concurrence, transparence et redevabilité est essentiel pour une gestion efficace des marchés publics. Toutefois, il n'est pas suffisant. Quelquefois, les réformes des procédures de passation des marchés ne sont que des réformes sur le papier, faute d'engagement politique pour réformer en profondeur le système (Hunja, 2003) et/ou en raison de l'absence de compétence pour les appliquer. Comme rappelé par Evenett et Hoekman (2005), les actions visant à réduire la corruption doivent aller au-delà d'une simple transparence.

Elles doivent comprendre une variété de mesures telles qu'un système de sanctions *ex-post* excédant le gain réalisé, par exemple l'inscription des entreprises sur des listes noires, la mise en place de mécanismes et d'institutions de surveillance externe, le renforcement de l'audit externe et de la liberté de la presse.

Les capacités de gestion des marchés doivent être adéquates. Le renforcement des capacités en matière de passation des marchés comprend la mise en place d'un organe normatif fonctionnel fournissant des conseils, des actions de formation des cadres de l'administration et des actions de sensibilisation et de formation en direction du secteur privé. Les services responsables des passations des marchés doivent être correctement équipés, un grand soin doit être apporté à l'archivage. La gestion des marchés en ligne (*e-procurement*) peut contribuer dans les pays qui disposent de l'infrastructure adéquate à diminuer les coûts de transaction. Elle peut aussi contribuer à la transparence, à condition qu'il existe une volonté politique. À défaut, il serait illusoire de penser qu'une technologie puisse à elle seule régler les problèmes de gouvernance.

Les institutions responsables des passations des marchés tendent à s'organiser selon le schéma suivant :

- Une ARMP, comprenant dans son conseil de gestion des participants du secteur privé, est chargée de donner son avis sur les projets de lois et de règlements, ainsi que sur les projets d'action de formation, d'examiner les recours et de sanctionner les irrégularités ;
- une direction administrative rattachée au ministère des Finances assure le contrôle des procédures, prépare les réglementations, émet des avis sur des procédures dérogatoires lorsque cela est prévu dans les textes et vise certains marchés mais ne les signe pas ;
- dans les ministères, une (ou des) cellule(s) de passation des marchés, ou encore une « personne responsable des marchés publics », supervise(nt) la procédure de préparation et de passation des marchés mise en œuvre par les directions techniques et veille(nt) au bon fonctionnement des commissions de dépouillement des offres

L'OCDE (OCDE-CAD) et la Banque mondiale ont développé un outil d'évaluation, qui couvre en détail les diverses questions liées aux passations des marchés. Cet outil est présenté dans l'encadré 15.

### 3.2.8. Points d'attention

Les questions suivantes doivent retenir l'attention lors de l'examen des procédures d'exécution budgétaire :

## Encadré 15 Évaluation des régimes de passation des marchés : les quatre piliers définis par l'OCDE-CAD

L'OCDE-CAD a défini douze indicateurs de haut niveau décomposés en indicateurs subsidiaires et regroupés dans les quatre piliers suivants :

- *pilier I : cadre législatif et réglementaire.* Le pilier I examine le cadre législatif et réglementaire, la documentation et les procédures régissant le régime de passation des marchés ;
- *pilier II : cadre institutionnel et capacité de gestion.* Le pilier II examine le mode de fonctionnement du dispositif de passation des marchés, tel que défini par le cadre juridique et réglementaire, son intégration dans le système de gouvernance du secteur public, les fonctions normatives et les capacités de développement institutionnel ;
- *pilier III : opérations d'achat et pratiques du marché.* Le pilier III examine le fonctionnement effectif du dispositif de passation des marchés.
- *pilier IV : intégrité et transparence du dispositif de passation de marchés publics.* Le pilier IV porte sur les aspects du dispositif jugés nécessaires pour offrir la garantie d'un système qui fonctionne avec intégrité, qui assure des contrôles appropriés et qui dispose de mesures appropriées pour faire face au risque de corruption dans le système (contrôle et audit, mécanismes d'appel, accès à l'information et mesures de promotion de l'éthique et de lutte contre la corruption).

Source : OCDE-CAD, 2006a.

- *Mise en place des crédits*
  - Quels sont les délais de disponibilité des CP hors personnel au niveau central ? Au niveau des régions ?
- *Engagement, ordonnancement, contrôles a priori*
  - Est-ce-que les engagements pluriannuels sont comptabilisés ?
  - Quels sont les délais de traitement des dossiers par le contrôle financier, l'ordonnateur, et le comptable ?
  - Quels sont les principaux motifs de rejets par les contrôleurs financiers et les comptables ?
  - Qui émet les ordonnancements ?
  - Quelles sont les procédures pour vérifier le service fait ?

- *Règles de gestion des crédits de paiement*
  - Quelles sont les dates limites de l'engagement et de l'ordonnancement ?
  - Existe-t-il une date limite pour les paiements ?
  - Quels sont les chevauchements entre exercices budgétaires au niveau des paiements (quel pourcentage des paiements hors personnel ordonnancé l'année n est payé l'année n+1) ?
  - Est-ce que les reports pour des dépenses d'investissement sont possibles ? Sous quelles conditions ?
- *Plan de trésorerie et d'engagement*
  - Est-ce que des plans de trésorerie et d'engagement sont préparés ?
  - Sont-ils annoncés en avance aux ministères ?
  - Est-ce que ces plans sont cohérents avec le plan de passation des marchés ? Permettent-ils d'exécuter le budget à temps, sinon pourquoi ?
  - Existe-t-il de façon systématique des gels ou des diminutions de crédit de paiement en cours d'année ? Pourquoi ?
- *Paiements avant engagement et ordonnancement*
  - Quelle est l'ampleur des paiements avant engagement et ordonnancement ? Comment sont-ils suivis ?
- *Arriérés* : cf. section 3.4
- *Contrôle interne*
  - Est-ce que la comptabilité matière est mise à jour ? Tient-elle compte de l'état réel des actifs ?
  - Quels sont les effectifs des IGS ? Quels types de contrôles effectuent-ils ?
  - Quels sont les moyens de suivi des livraisons jusqu'à destination ?
- *Gestion budgétaire du personnel*
  - Quelles sont les interfaces entre fichiers de personnel de la fonction publique, des ministères, des postes budgétaires et de la paie ?
  - Comment ces fichiers sont mis à jour ?
  - Quelles sont les procédures de contrôle et d'audit de ces fichiers ?
  - Est-ce que les informations sur la paie sont vérifiées par les gestionnaires des ministères sectoriels ?
- *Gestion des marchés* : cf. OCDE-CAD, 2006.

### 3.3. Comptabilité et rapports financiers

Cette section examine les systèmes comptables qui supportent la préparation des états financiers, présente les principaux états financiers, identifie quelques faiblesses potentielles et propose des pistes pour améliorer le suivi. Les questions spécifiques liées à la loi de règlement sont examinées à la section 3.4 avec le contrôle externe. Le passage à la méthode comptable d'exercice complète étant envisagé par plusieurs pays africains francophones, il est procédé à un bref examen de cette méthode. Cette section se termine par un examen des questions liées à la mise en place des systèmes informatiques de gestion des finances publiques.

#### 3.3.1. Fonctions et caractéristiques générales

##### *Fonctions*

La production de rapports financiers est importante pour maîtriser la gestion budgétaire, disposer d'un *feed-back* de l'exécution du budget sur sa préparation et pour la redevabilité. Les rapports financiers comprennent les rapports à usage interne à l'exécutif pour le pilotage des activités budgétaires et les rapports visant à rendre compte et à rendre des comptes au Parlement et aux citoyens.

##### *Les types de comptabilité*

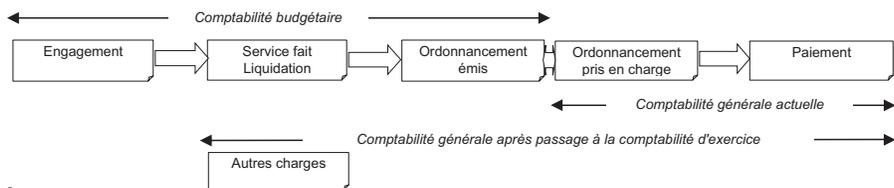
Les systèmes comptables enregistrent et classent les opérations financières qui seront publiées dans les rapports financiers. Pour l'administration publique centrale, ces systèmes comprennent la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale. La comptabilité budgétaire est le suivi de l'utilisation des autorisations budgétaires. La comptabilité générale couvre l'ensemble des opérations et événements financiers concernant le budget de l'État, les comptes spéciaux du Trésor et d'autres opérations extrabudgétaires.

La comptabilité budgétaire porte en général sur les engagements comptables et les ordonnancements. La comptabilité des engagements est tenue par le contrôleur financier et, en principe, par l'ordonnateur. La comptabilité des ordonnancements est tenue par l'ordonnateur. Les montants des CP ou des AE non engagés et le montant des engagements non ordonnancés sont en principe calculés chaque fois qu'un engagement est effectué ou un ordonnancement émis. Pour calculer ces montants disponibles, la comptabilité budgétaire doit suivre toutes les modifications de CP et d'AE intervenant en cours d'exécution budgétaire. Ce point est quelquefois négligé, il est alors difficile de connaître le niveau réel d'exécution du budget.

Le système de comptabilité générale des pays africains francophones est relativement sophistiqué. La comptabilité générale est tenue en partie double par le Trésor, chaque opération étant enregistrée avec sa contrepartie, selon les méthodes comptables définies dans le plan comptable de l'État, qui comporte des comptes de charges, recettes, actifs et passifs. Les dépenses budgétaires sont reconnues sur la base des ordonnancements « pris en charge » par le Trésor, qu'ils soient payés ou non. Leur contrepartie, qui est une dette à l'égard d'un fournisseur, est inscrite au crédit d'un compte de tiers. La tenue des livres comptables en partie double permet ainsi de connaître le montant global des ordonnancements pris en charge par le Trésor et impayés. Toutefois, les paiements s'effectuant en débitant un compte de tiers, dans lequel les ordonnancements ne sont pas classés par ligne budgétaire, il n'est pas possible de connaître leur ventilation par ligne budgétaire, sauf si une comptabilité auxiliaire est tenue ou si la comptabilité a été correctement informatisée.

Le schéma 17 illustre les champs respectifs des comptabilités générales et budgétaires, pour les dépenses exécutées : la comptabilité budgétaire couvre le circuit de l'engagement à l'ordonnancement émis par l'ordonnateur, tandis que la comptabilité générale couvre actuellement le circuit de la dépense de l'ordonnancement pris en charge par le Trésor au paiement. L'incidence sur la comptabilité générale du passage à la comptabilité d'exercice est examinée dans la sous-section 3.3.3.

### Schéma 17 Circuit de la dépense, comptabilité budgétaire et comptabilité générale



Source : auteur.

### TOFE et comptabilité

Un bon contrôle macroéconomique nécessiterait de consolider les comptes de l'ensemble des administrations publiques selon le même format. Toutefois, pour des raisons de disponibilité des données, la couverture du TOFE est plus empirique. Le TOFE couvre en général : les opérations du budget de l'État, y compris les dépenses sur aides-projets ; les soldes des comptes extrabudgétaires et de financement tenus par

le Trésor, y compris les comptes des collectivités locales au Trésor ; les dépenses sur financement extérieur extrabudgétaires ; certaines dépenses relatives à un service fait mais non ordonnancées ; éventuellement, quelques autres opérations extrabudgétaires.

Le TOFE et les comptes du plan comptable de l'État sont structurés selon des classifications économiques. Pour construire le TOFE, la méthode la plus logique consiste à établir une grille de passage entre la comptabilité générale et le TOFE et, ensuite, d'ajouter certaines opérations extracomptables au TOFE. Pour un calcul le plus précis possible des dépenses impayées, les dépenses figurant dans le TOFE devraient correspondre au service fait, c'est-à-dire aux liquidations. Toutefois, en l'absence de suivi comptable des liquidations, les ordonnancements ou, pour les dépenses courantes, les engagements donnent une valeur approchée du service fait. Dans ces conditions, les dépenses figurant dans les TOFE sont « base ordonnancement » dans les pays de l'UEMOA et « base engagement » dans la majorité des autres pays<sup>[67]</sup>. Des dépenses exécutées ne figurant pas dans les états d'engagement ou d'ordonnancement (par exemple, les arriérés sur dépenses non engagées régulièrement) et leur financement sont inscrits dans le TOFE, en sus des opérations figurant dans ces états comptables. Le service de la dette due est inscrit dans le TOFE. Les recettes sont enregistrées dans le TOFE base caisse, c'est-à-dire sur la base des recettes recouvrées au cours de la période sous revue.

### Les rapports et états financiers

En ce qui concerne la gestion de l'exécution budgétaire, les états financiers suivants sont nécessaires :

- pour les besoins de la gestion de trésorerie, des données agrégées sur les flux de caisse, qui doivent être produites selon la périodicité la plus courte possible, compte tenu de l'infrastructure technique et des moyens de communication (idéalement, ces données devraient être disponibles quotidiennement) ;
- pour le contrôle budgétaire global, les états financiers issus de la comptabilité générale<sup>[68]</sup> et un TOFE préparés de préférence mensuellement, à la rigueur trimestriellement ;

[67] La base ordonnancement a l'avantage d'être cohérente avec la comptabilité générale, mais ne comprend pas certains services fait non encore ordonnancés. La base engagement surestime légèrement le service fait pour les dépenses courantes, mais certains pays procèdent, en fin d'année, à un « déengagement » (une annulation) des engagements annuels non ordonnancés. En revanche, l'utilisation de l'expression « base engagement » pour les dépenses d'investissement est contestable, les engagements de ces dépenses pouvant être pluriannuels. Le MSFP 2001 (cf. section 3.45) précise d'ailleurs : « Normalement, cette comptabilité (des engagements) ne s'applique qu'aux achats de biens et services, y compris la rémunération des salariés ».

[68] Ces états financiers comprennent la balance générale des comptes qui présente les totaux en débit et crédit et les soldes des différents comptes, les développements des recettes budgétaires, des dépenses budgétaires des opérations sur compte spécial du Trésor et des comptes de résultats. Les états produits selon la méthode comptable d'exercice sont indiqués à la sous-section 3.3.3.

- pour le pilotage de l'exécution budgétaire, des états sur les engagements, les ordonnancements et les paiements sur ressources internes (y compris les aides budgétaires), produits mensuellement et des états des dépenses sur emprunt et dons-projet, produits trimestriellement ;
- un rapport provisoire d'exécution du budget produit dans les deux mois suivant la fin de l'année budgétaire.

Pour rendre compte au Parlement et aux citoyens il convient de publier au minimum tous les six mois un rapport provisoire d'exécution du budget et, vers septembre-octobre, le projet de loi de règlement du budget de l'année précédente. La loi de règlement et les procédures associées sont examinées à la section 3.4. Ces rapports sur l'exécution budgétaire doivent idéalement présenter :

- les crédits de paiement du budget ;
- les crédits de paiement révisés (par lois de finances rectificatives ou virements et transferts) ;
- les utilisations des crédits aux diverses étapes du circuit de la dépense ;
- les disponibles sur ces crédits (crédits révisés moins engagement) ;
- un TOFE.

### 3.3.2. *Faiblesses et pistes pour renforcer le suivi financier*

Lienert (2003) remarque que, malgré leurs avantages potentiels par rapport à ceux d'autres pays africains, les systèmes comptables des pays francophones ne sont souvent pas capables de produire des rapports financiers de manière satisfaisante. En effet, une évaluation fiable de l'exécution budgétaire dépend, entre autres, des facteurs suivants, qui ne sont pas systématiquement réunis :

- les procédures d'enregistrement des opérations clairement définies ;
- les paiements suivis par ligne budgétaire ;
- des procédures de rapprochement entre les divers comptes ;
- un suivi des dépenses impayées ;
- un bon suivi des dépenses sur financement extérieur et l'intégration de la comptabilité de la dette dans la comptabilité générale ;
- un suivi des dépenses des établissements publics non marchands et des autres opérateurs de l'État ;
- le renforcement des systèmes comptables au niveau des ministères.

### *Le suivi budgétaire*

La définition des opérations figurant dans ces états d'exécution du budget n'est pas toujours très claire. Selon la nature et le montant de la dépense et les procédures effectivement appliquées, un engagement peut correspondre à un engagement juridique annuel ou pluriannuel, à une réservation de crédit ou à un service fait. Lors de l'examen d'un rapport d'exécution budgétaire donnant les engagements, il est nécessaire d'examiner préalablement les méthodes de comptabilisation des engagements. Les procédures d'enregistrement comptable des ordonnancements dans les régions peuvent différer des procédures normales et doivent être connues avant d'examiner un rapport d'exécution budgétaire.

La liquidation est le stade où le service est fait et une dette naît à l'égard des fournisseurs. Un avantage de la méthode comptable d'exercice, présentée plus loin, est de rapporter les charges et immobilisations dès le service fait. Sous les méthodes comptables actuellement en vigueur en Afrique francophone, si les dépenses étaient liquidées et ordonnancées dès le service fait, les ordonnancements pourraient être représentatifs du service fait et des dettes nées à l'égard des fournisseurs. Ce n'est qu'une question de célérité dans les passations d'écriture.

Les paiements ne sont suivis par ligne budgétaire que dans quelques pays. Avec une informatisation intégrant comptabilité et gestion budgétaire, il est possible de reclasser les paiements selon l'imputation budgétaire des ordonnancements, mais cette procédure est loin d'être généralisée. Dans de nombreux pays, les gestionnaires des ministères ne disposent pas d'information, de la part du Trésor, sur les paiements effectivement effectués sur les opérations qu'ils gèrent. Les comptes de la comptabilité générale sont quelquefois opaques, les PPA et les dépenses extrabudgétaires enregistrés dans des comptes d'attente sont souvent difficiles à identifier pour le non initié.

### *Les rapprochements*

Il peut exister des écarts importants et non expliqués entre les ordonnancements enregistrés dans les comptes de l'ordonnateur et ceux tenus par le Trésor, même lorsque l'ordonnancement est effectué par un service du ministère des Finances, et entre les états sur l'engagement du contrôle financier et ceux des ministères. Les régularisations des régies d'avance et des PPA se font tardivement. Certains écarts s'expliquent par des raisons techniques, d'autres par des négligences.

Des procédures de rapprochement mensuelles sont indispensables entre les différents services tenant des comptabilités et entre le Trésor et la banque centrale pour éviter que les écarts entre comptabilités s'accumulent et deviennent inexplicables. Les

procédures consistant à ordonnancer après le paiement (ordonnancements de régularisation) sont à limiter strictement et devraient s'effectuer systématiquement dans le mois suivant l'opération à régulariser.

### *La comptabilisation des arriérés*

Comme indiqué par le MSFP 2001 (paragraphe 3.49) : « *il y a arriéré de paiement lorsqu'une obligation n'est pas acquittée à la date d'exigibilité du paiement* ». Cette date est souvent postérieure à la date à laquelle le service est rendu ou les livraisons effectuées. Un service fait génère immédiatement une dette, mais cette dette n'est pas nécessairement un arriéré. L'UEMOA a défini pour les critères de convergence entre pays membres une norme qui stipule qu'une dépense hors personnel ordonnancée est un arriéré si elle n'est pas payée dans les 90 jours. Toutefois, l'ordonnancement étant un acte administratif interne à l'administration, dans les rapports avec le secteur privé c'est la date contractuelle d'exigibilité des paiements qui détermine si une dette est un arriéré.

Il peut être difficile de séparer dans les dépenses liquidées les arriérés proprement et les dettes non immédiatement exigibles. Toutefois, au minimum, il convient de suivre l'ensemble des dettes générées en cours d'exécution budgétaire, qu'elles soient des arriérés ou non encore exigibles.

La comptabilité générale ne donne qu'une approximation du montant des dettes générées en cours d'exécution budgétaire. Elle fournit l'information sur les ordonnancements pris en charge par le Trésor et impayés. Toutefois l'ensemble des dettes générées par l'exécution budgétaire comprend :

- les ordonnancements pris en charge par le Trésor et les impayés ;
- les services faits régulièrement engagés et ordonnancés par l'ordonnateur, mais dont l'ordonnancement n'a pas encore été enregistré en comptabilité générale ;
- les services faits régulièrement engagés, mais non encore ordonnancés par l'ordonnateur ;
- les services faits non engagés régulièrement, correspondant à des factures « gardées sous le coude » par les ministères ;
- les services faits impayés des établissements publics non marchands, des comptes spéciaux du Trésor et d'autres prestataires de services publics financés par un transfert du budget de l'État, qui s'avère quelquefois insuffisant.

Dans les pays qui font face à des problèmes d'arriérés, seules des enquêtes auprès des différents acteurs permettent d'en apprécier l'ampleur. La mise en place d'un système de production de rapports couvrant les arriérés extrabudgétaires, tels que ceux des

établissements publics ou ceux liés aux parts locales des projets financés par l'extérieur, serait nécessaire dans les pays qui accumulent des arriérés.

### *Les dépenses financées par l'extérieur et la comptabilité de la dette*

Les dépenses sur prêts ou dons projets sont souvent rapportées à partir de sources extracomptables, comprenant les informations données par les bailleurs de fonds et les responsables de projet. La base sur laquelle ces dépenses sont rapportées n'est pas toujours très claire (s'agit-il de l'engagement de l'aide, d'un service fait, ou d'un paiement par le bailleur ?). Certains pays effectuent des ordonnancements de régularisation sur la base de l'information communiquée par les responsables de projet, mais la procédure comporte beaucoup d'omissions et demande du temps.

Souvent les pays utilisent insuffisamment les données dont ils disposent. En règle générale, les prêteurs communiquent après chaque opération l'information sur leurs décaissements aux services du ministère des Finances chargés de gérer la dette. Le suivi des projets de certains donateurs, comme la Commission européenne, est centralisé par des « cellules d'appui à l'ordonnateur national ». Les responsables de projet disposent de système comptable mais quelquefois l'information n'est utilisée que par les bailleurs. Sans qu'elle conduise à une couverture exhaustive, une meilleure utilisation de ces sources d'information améliorerait le suivi des dépenses sur aide extérieure.

Les données sur les dépenses financées par l'extérieur devraient être enregistrées dans la comptabilité générale. Pour éviter le caractère purement paperassier constitué par des ordonnancements de régularisation plusieurs mois après paiement par le bailleur, il pourrait, selon les situations, être admis que les décaissements sur comptes spéciaux, la demande de décaissement envoyée au bailleur ou le décaissement des bailleurs soient considérés comme équivalents à une dépense ordonnancée. Ces méthodes de comptabilisation non « orthodoxes » devraient être proprement documentées. Elles nécessitent de revoir certaines dispositions réglementaires.

Le service de la dette publique est, en général, notifié à la Banque mondiale et présenté dans le TOFE, selon les concepts de base de la méthode comptable d'exercice (cf. sous-section 3.3.3). Toutefois, il est souvent enregistré en comptabilité générale sur la seule base des paiements, la comptabilité de la dette étant souvent tenue de manière séparée de celle de la comptabilité générale.

### *Les établissements publics non marchands et les autres opérateurs*

Bien que le Trésor tienne la comptabilité de certains établissements publics et des collectivités locales, peu de pays produisent des comptes consolidés de l'ensemble des

administrations publiques présentant les recettes, dépenses et opérations de financement sans compensation entre elles. Il serait utile, parallèlement à la préparation de la loi de règlement, de procéder à une meilleure consolidation de la comptabilité de l'administration centrale (y compris les établissements publics et les autres organismes semi-autonomes), au moins sous le format du TOFE.

Le recours croissant pour l'exécution de certaines prestations de service public à des opérateurs financés par un transfert du budget de l'État nécessite la mise au point de système de production de rapports financiers et de compte rendu adéquat. Les ministères sectoriels devraient superviser la préparation de ces rapports pour les entités de leur secteur et les publier.

### *La comptabilité au sein des ministères sectoriels*

Dans certains pays, les ministères sectoriels tiennent une comptabilité, dans d'autres ils s'en remettent totalement aux différentes comptabilités tenues par les services du ministère des Finances. Dans la première situation, les écarts entre données disponibles dans les ministères sectoriels et celles disponibles dans le ministère des Finances peuvent être significatifs, ce qui renvoie à l'établissement de procédures de rapprochement. Dans la deuxième situation, lorsque l'information n'est pas régulièrement communiquée par le ministère des Finances ou n'est pas accessible sur des postes de travail informatique, les ministères ignorent quelquefois l'état d'exécution de leur propre budget. Les ministères sectoriels doivent pouvoir disposer de toute l'information sur l'exécution de leur budget disponible au niveau du ministère des Finances. Il est souhaitable qu'ils tiennent leur propre comptabilité mais que, pour les opérations financières, leurs données comptables soient identiques à celles du ministère de Finances, ou que les écarts soient clairement expliqués, ce qui nécessite la mise en place de procédures de rapprochement régulières ou des bases de données communes ou interfacées.

Les ministères tiennent souvent des comptabilités matière (ou registres d'actifs physiques), mais cet exercice est le plus souvent purement formel. Ces registres sont irrégulièrement mis à jour et donnent peu d'informations sur l'état réel des actifs. La tenue et la mise à jour régulière d'une comptabilité matière faisant le point sur l'état des actifs les plus importants (véhicules, ordinateurs, etc.) est essentielle. Elle est d'ailleurs un préalable à la mise en place de la méthode comptable d'exercice. Avant d'évaluer la valeur d'un actif, il convient de vérifier s'il existe toujours et, lors de son amortissement éventuel dans les comptes, d'examiner quel est son état.

### 3.3.3. Vers la comptabilité d'exercice ?

Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (*International Public Sector Accounting Standards Board* [IPSASB]) a défini des standards de production des états financiers, pour deux types de méthodes comptables (IPSASB, 2007) :

- la méthode de la comptabilité de caisse, qui consiste à ne présenter dans les états financiers les opérations et les événements que lorsque l'entité constate une entrée ou une sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie, comme les emprunts bancaires ;
- la méthode de la comptabilité d'exercice, qui est la méthode de la comptabilité de l'entreprise.

À chacun de ces standards sont associées des normes, dites normes IPSAS. Il existe entre ces deux standards tout un spectre de variations des méthodes comptables de caisse ou d'exercice. Par exemple, les états financiers des pays, qui rapportent les dépenses sur la base des ordonnancements payés et impayés, ne relèvent ni de la méthode comptable de caisse ni de celle d'exercice.

La comptabilité d'exercice comptabilise les actifs, passifs, charges et produits. Les charges correspondent aux ressources consommées au cours de la période comptable et comprennent donc les amortissements des actifs physiques. Les dépenses sont enregistrées au moment de la liquidation en tant que charges, immobilisations ou variation de dette et créance. Elle exige que les dépenses en capital soient correctement identifiées et comptabilisées comme immobilisations.

Les recettes sont estimées sur la base des événements taxables, non sur la base des recouvrements<sup>[69]</sup>. Toutefois, la norme IPSAS n° 23 (IPSASB, 2007), relative à la comptabilité d'exercice, spécifie que seules les recettes estimées recouvrables figurent dans des états financiers préparés, ce qui peut nécessiter des estimations fondées, par exemple, sur des modèles statistiques.

Le schéma 17 compare, pour les dépenses, les champs respectifs de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale, selon les méthodes actuelles dans les pays francophones et selon la méthode d'exercice. Selon cette méthode comptable, les états financiers sont similaires à ceux de l'entreprise et comprennent : le bilan, le compte de résultats faisant apparaître les produits et charges, le tableau des flux de trésorerie et une annexe donnant toutes les informations utiles pour comprendre les comptes et chiffrant les engagements hors bilan.

[69] Par exemple, le solde de la TVA assise sur les activités de 2008, qui est à payer en avril 2009, est une recette de 2008.

Depuis le début des années 1990, la comptabilité d'exercice est utilisée de façon croissante dans les administrations publiques des pays développés<sup>[70]</sup>. Les directives de l'UEMOA de juin 2009 stipulent un passage des pays membres de l'UEMOA à la comptabilité d'exercice d'ici 2017<sup>[71]</sup>. L'encadré 16 présente le plan comptable associé à cette méthode comptable.

### Encadré 16 Plan comptable de l'État pour les États membres de l'UEMOA

#### Comptes de bilan

Classe 1. Comptes de ressources à moyen et long termes (résultats et dettes)

Classe 2. Comptes d'immobilisations

Classe 3. Comptes de stocks, en-cours et comptes internes

Classe 4. Comptes de tiers

Classe 5. Comptes de trésorerie

#### Opérations de l'exercice

Classe 6. Comptes de charges

Classe 7. Comptes de produits

**Classe 8. Engagements hors bilan (emprunts et dons obtenus ou accordés)**

Source : directive no 09/2009/CM/UEMOA portant plan comptable de l'État au sein de l'UEMOA.

Les EPIC, dont certains sont en réalité des établissements de type administratif, et, dans certains pays, les EPS tiennent en principe leur comptabilité selon la méthode d'exercice. Il est souhaitable que cette méthode comptable soit progressivement généralisée à tous les établissements publics exerçant des activités quasi-commerciales, gérant des équipements lourds ou devant établir une tarification des services rendus, sous réserve qu'il existe des capacités comptables adéquates dans les établissements concernés. La comptabilisation des dépenses, dès la liquidation et l'intégration dans la comptabilité générale d'une comptabilité de la dette, des passifs et actifs financiers selon la méthode comptable d'exercice sont souhaitables, sans nécessairement appliquer l'ensemble des normes IPSAS relatives à la comptabilité d'exercice. Ce type de méthode comptable est souvent appelé comptabilité d'exercice modifiée (ou partielle).

[70] La France a mis en place une comptabilité d'exercice en 2006, après avoir démarré des travaux d'évaluation du patrimoine de l'État au cours de la décennie précédente.

[71] L'Union douanière et économique de l'Afrique centrale (UDEAC) avait élaboré un plan comptable fondé sur la méthode comptable d'exercice dès 1974, mais cette méthode comptable n'a pas été appliquée.

En revanche, la mise en place dans les services administratifs des pays en développement d'une comptabilité d'exercice complète, traitant les actifs physiques et l'ensemble des normes IPSAS, soulève un certain nombre d'interrogations. Les pistes d'amélioration du suivi financier mentionnées *supra* sont des préalables à la mise en place d'une comptabilité d'exercice fiable. Il n'est pas certain qu'elles puissent être toutes remplies dans de brefs délais. Les pays qui n'ont pas encore décidé de passer à la comptabilité d'exercice doivent examiner soigneusement les avantages et inconvénients de ce passage. Ceux qui ont décidé ce passage auront à trouver un cheminement adéquat pour éviter que ce passage ne les détourne des tâches prioritaires en matière de tenue des comptes.

Quelle que soit la méthode de comptabilisation des recettes dans les livres comptables, les recettes figurant dans les états financiers publiés devraient être les encaissements dans la majorité des pays en développement. Allen et Tommasi (2001) et Boothe (2007) soulignent que, dans des pays ayant des problèmes de recouvrement, la comptabilité d'exercice donnera beaucoup moins d'information qu'une simple comptabilité des encaissements. Le risque est grand que les jugements d'experts sur la part recouvrable des recettes donnent lieu à de la « comptabilité créative », en étant fondés sur des rôles émis qui ne sont en partie que des recettes de papier<sup>[72]</sup>.

Malgré un fort mouvement vers la comptabilité d'exercice complète dans les administrations publiques des pays industrialisés, il n'existe pas de consensus sur l'adoption de la comptabilité d'exercice dans les pays en développement. La thèse de Schick (1998a) est claire : pas de comptabilité d'exercice avant une comptabilité de caisse robuste. Contrairement à l'opinion dominante chez les comptables du secteur privé, Hepworth (2002) estime que les risques de « comptabilité créative » avec la comptabilité d'exercice peuvent être plus élevés qu'avec la comptabilité de caisse. D'après Wynne (2003) la redevabilité à l'égard du Parlement exige d'accorder la priorité à la production de rapports d'exécution budgétaire fiables, plutôt qu'à la production de rapports financiers conformes aux normes IPSAS. Wynne (2004) souligne aussi que les avantages du passage à la comptabilité d'exercice complète ne sont pas clairement démontrés, alors que les coûts de telles réformes sont évidents et significatifs.

La comptabilité d'exercice permet d'analyser les coûts y compris les charges d'amortissement, ce qui permet, en théorie, de mieux apprécier l'efficacité. Toutefois,

---

[72] C'était le cas il y a une trentaine d'années dans certains pays africains, avant que le FMI exige, lors de la préparation des programmes financiers, que les recettes figurant dans le TOFE soient les recettes recouvrées.

elle n'est pas un préalable au développement d'une approche budgétaire orientée vers la performance. Diamond (2002) note : « *Beaucoup des objectifs des budgets orientés vers la performance peuvent être atteints par moins qu'une comptabilité d'exercice complète. Il est possible d'introduire des éléments d'un budget de performance avec des méthodes comptables de caisse* ».

Les méthodes de la comptabilité analytique complètent l'analyse des coûts en incluant dans les coûts des produits les charges non directement affectables à ce produit (frais généraux d'administration du service et du ministère). Ces méthodes sont utiles pour établir des tarifications ou pour mieux suivre l'efficacité. Toutefois, les évaluations des coûts selon les méthodes contemporaines de comptabilité analytique, comme la comptabilité à base d'activités, sont très exigeantes en matière d'information et de capacité technique (Robinson, 2007). Elles sont loin d'être généralisées dans les administrations publiques des pays développés. Si l'on excepte des analyses ponctuelles, il semble difficile de préconiser leur utilisation dans les administrations publiques des pays en développement.

### 3.3.4. Les systèmes informatiques

Les systèmes d'information automatisés visent à donner aux gestionnaires des éléments nécessaires pour appuyer les décisions dans un environnement où un grand nombre d'informations doivent être consolidées puis analysées dans les meilleurs délais. Ils contribuent, en principe, à diminuer la paperasserie et les erreurs administratives.

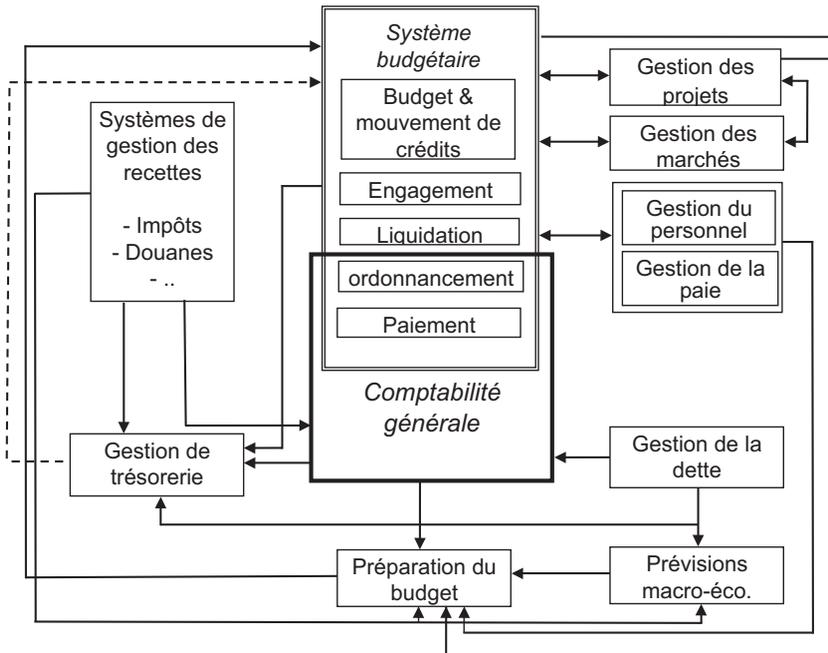
#### *Les systèmes de gestion informatique des finances publiques*

Les systèmes de gestion informatique des finances publiques comprennent divers modules, dont ceux illustrés par le schéma 18 :

- Le module de comptabilité générale, qui est le noyau central des systèmes de gestion financière. Ce module doit gérer toutes les transactions de recettes, paiement, ordonnancement, PPA, etc., qu'elles soient budgétaires ou hors budget ;
- les modules de gestion de l'exécution du budget, qui permettent le suivi et le contrôle des opérations budgétaires, en comparant un engagement au montant de l'AE non engagé, l'ordonnancement à l'engagement et au disponible sur CP et les paiements à l'ordonnancement ;
- les modules de gestion des recettes ;
- les modules de planification de la trésorerie ;
- les modules de programmation budgétaire ;

- divers modules auxiliaires comme les systèmes de gestion du personnel et de la paie, et les systèmes de gestion des comptes fournisseurs et des marchés publics.

## Schéma 18 Les principaux systèmes de gestion des finances publiques



Les flèches indiquent la direction principale des flux d'information

Source : auteur.

Un système intégré de gestion des finances publiques (SIGFP) est un ensemble de systèmes reliés les uns aux autres, de manière à ce qu'une donnée ne soit saisie qu'une seule fois et puisse être suivie d'un système à l'autre. Il peut être distingué deux modes d'intégration : la centralisation des données dans une base de données unique et l'interfaçage de bases de données ayant des standards communs. Khan et Pessoa (2009) estiment que la première solution limite les risques de duplications et d'incohérences entre données. Il est en effet souhaitable, lorsque cela est possible, que les modules budgétaires et comptables aient une base de données commune, ce qui permet de garantir qu'une opération et toutes ses références soient suivies de l'engagement au paiement. En revanche, pour des raisons pratiques, compte tenu de

leur spécificité, les modules de gestion de la paie et de gestion des recettes sont généralement seulement interfacés avec les modules budgétaire et comptable. Le plan comptable et la classification budgétaire fixent les principes d'échange des données entre systèmes. Par exemple, les totaux de la paie selon la nomenclature budgétaire seront reportés dans le système de gestion de l'exécution du budget.

### *Les leçons de l'expérience*

Vers la fin des années 1970, un certain nombre de pays africains francophones avaient procédé à l'informatisation du circuit de la dépense de l'engagement à l'ordonnancement, sans informatiser la comptabilité générale. La priorité était accordée aux contrôles budgétaires et à leur automatisation. Cette démarche a eu quelquefois l'effet pervers de favoriser les techniques de contournement de ces contrôles. Les états informatiques créaient l'illusion que le budget était suivi, mais ils ne fournissaient aucune information sur les dépenses payées hors ordonnancement ou sur les paiements effectués par le Trésor au titre d'ordonnancement des années antérieures. L'informatique peut appuyer le décideur, mais elle ne peut pas suppléer aux carences du contrôle interne et pallier une faible gouvernance.

Les informatisations récentes sont mieux intégrées, mais pas toujours. Dans certains pays, bien que le système soit dit « intégré », seuls des états sur les engagements comptables sont disponibles. Dans d'autres pays, les états produits par le système intégré sont plus complets et présentent les ordonnancements et certains PPA, mais d'autres PPA sont payés à travers un circuit parallèle. L'intégration des dépenses sur financement extérieur dans ces systèmes et leur interfaçage avec les systèmes de gestion de la dette sont rarement effectués de manière satisfaisante, mais cette question est liée aux procédures de gestion de ces opérations financières. Un examen par le FMI (Diamond *et al.*, 2005b) des SIGFP de six pays africains anglophones montrait qu'en 2005, seul un pays avait obtenu des résultats pleinement satisfaisants.

Développer un SIGFP demande beaucoup de temps et peut être coûteux, sans garantie de succès. Cela impose d'être sélectif et modulaire dans le développement d'un SIGFP, en tenant compte toutefois du fait que l'informatisation du circuit de la dépense et celle de la comptabilité doivent être effectuées en étroite coordination.

Quelle que soit l'option de développement retenue, les études préalables sont indispensables. Elles doivent spécifier les objectifs, le champ et la couverture de l'informatisation, en termes géographiques, organisationnels et procéduraux. La mise en place de dispositions adéquates pour la gestion de l'informatisation et une stratégie de gestion de changement sont aussi des facteurs clés de réussite. Les ministères sectoriels doivent pouvoir disposer en temps réel d'états de l'engagement au paiement

et d'un accès facile au SIGFP pour enregistrer les opérations. L'informatique apporte peu de gain d'efficacité par rapport à des fiches navette manuelles, lorsque les DAAF des ministères sectoriels sont obligés de traverser la capitale, et les administrateurs régionaux de faire un trajet de près de 200 kilomètres pour enregistrer un engagement au poste de travail géré par le contrôle financier.

### *Le débat sur les méthodes de développement*

Le développement d'un SIGFP peut se faire selon deux options ou une combinaison de ces deux options : (i) un développement « maison », confié ou non à des consultants du secteur privé, consistant à développer les applications à partir d'un système de gestion de bases de données, en utilisant les outils d'aide au développement adéquats ; ou (ii) le paramétrage d'un progiciel de gestion intégré (PGI) vendu dans le commerce.

L'adoption d'un PGI est souvent considérée comme étant la meilleure solution (Hashim et Allan, 2001) bien qu'étant la plus coûteuse, à cause du prix des licences et du coût de paramétrage. Elle présenterait l'avantage d'une meilleure robustesse, de la possibilité d'intégrer progressivement dans les modules de base des modules spécialisés, des mises à jour et de la maintenance de sociétés internationales de renom. Les coûts de paramétrage pourraient être réduits en procédant à une réingénierie (*reengineering*) des procédures de gestion budgétaire, visant à mieux les adapter aux standards définis par le PGI.

Peterson (2007) conteste cette approche. Il oppose à la réingénierie des processus, une approche modulaire et incrémentale, fondée sur des changements graduels prenant mieux en compte l'existant. Les difficultés rencontrées au Ghana dans la mise en place d'un PGI de renom tendent à confirmer l'analyse de Peterson (Fyson, 2009). L'expérience du Burkina Faso montre que le développement d'une application « maison » conduit à une bonne appropriation et à des résultats satisfaisants (Banque mondiale, 1998).

Sans doute, le choix entre les options dépend du contexte de chaque pays et de ses disponibilités financières, l'essentiel étant de retenir que chaque option doit être soigneusement analysée avant de formuler un choix. En tout état de cause, il faut se garder de toute fuite en avant technologique. Si un système « fait maison » ne produit pas des états financiers satisfaisants, rien ne prouve qu'un PGI donne de meilleurs résultats, les causes des dysfonctionnements n'étant pas nécessairement d'ordre technique. Il faut éviter d'ajouter aux modules comptables, budgétaires et de gestion de la paye d'autres modules, tant que les fonctions existantes ne sont pas opérationnelles.

### 3.3.5. Points d'attention

- *Comptabilité*
  - Existe-il des rapprochements entre l'ordonnateur et le comptable ? Quelle est leur périodicité ?
  - Est-ce que les paiements sont suivis par ligne budgétaire ?
  - Est-ce que les différents types d'engagement (réservation de crédit, engagement juridique, constatation du service fait) sont distingués dans les rapports financiers ou dans leurs notes explicatives ?
  - Quels sont les délais entre la constatation du service fait, l'achèvement du dossier de liquidation et l'ordonnancement ? Existe-t-il un suivi des délais ?
  - Comment sont rapportés les PPA ?
- *Arriérés*
  - Comment sont suivis les arriérés ? A-t-on vérifié qu'il n'existe pas d'arriérés non engagés ?
  - Existe-t-il des arriérés au niveau des établissements publics non marchands, des autres organismes semi-autonomes et des collectivités locales ?
- *Production des rapports*
  - Des rapports financiers mensuels donnant les dépenses sur financement intérieur sont-ils produits ? Dans quels délais ? Couvrent-ils les engagements, les ordonnancements, les paiements, les PPA payés ?
  - Des rapports financiers trimestriels donnant les dépenses sur financement extérieur sont-ils produits ?

## 3.4. Le contrôle externe

Cette section examine le rôle des ISC chargées de l'audit externe à l'exécutif et celui du Parlement en matière budgétaire. Elle présente aussi les lois de règlement.

### 3.4.1. L'audit externe

#### *Les principes*

L'audit externe joue un rôle crucial pour la transparence et la redevabilité. Indépendant de l'exécutif, il vise à donner l'assurance que les ressources publiques ont été utilisées conformément aux lois et règlements et aux politiques définies dans les documents budgétaires, que les rapports sur l'utilisation de ces ressources sont fiables, et que les

actifs et passifs de l'administration sont correctement gérés. Les ISC sont chargées de l'audit externe. Elles font partie du pouvoir parlementaire dans les pays anglophones, et du pouvoir judiciaire dans les pays francophones et beaucoup de pays d'Europe continentale et d'Amérique latine. Cette section concerne principalement les Cours ou Chambres des comptes, qui sont les ISC dans les pays francophones.

Les lignes directrices de l'audit externe ont été définies en 1977 par l'INTOSAI dans la déclaration de Lima. En 2007, la déclaration de Mexico a formulé huit principes sur l'indépendance des ISC, qui sont résumés dans l'encadré 17.

### Encadré 17 Déclaration de Mexico sur l'indépendance des ISC

La déclaration de Mexico du XIX<sup>e</sup> congrès de l'INTOSAI a énoncé les huit principes suivants :

1. l'existence d'un cadre constitutionnel/législatif/juridique approprié et efficace, et l'application *de facto* des dispositions de ce cadre ;
2. l'indépendance des dirigeants des ISC et des « membres » (des institutions collégiales), y compris l'inamovibilité et l'immunité dans l'exercice normal de leurs fonctions ;
3. un mandat suffisamment large et une entière discrétion dans l'exercice des fonctions de l'ISC ;
4. l'accès sans restriction à l'information ;
5. le droit et l'obligation de faire rapport sur leurs travaux ;
6. la liberté de décider du contenu et de la date de leurs rapports de contrôle, de les publier et de les diffuser ;
7. l'existence de mécanismes efficaces de suivi des recommandations des ISC ;
8. une autonomie financière et de gestion/d'administration et un accès aux ressources humaines, matérielles et financières appropriées.

Source : INTOSAI, 2007.

L'indépendance de l'ISC est assurée en l'instituant clairement comme organisation indépendante dans la Constitution, de préférence, ou par la loi, et en garantissant l'inamovibilité du ou de ses responsables. Elle doit avoir l'autorité indiscutable de déterminer le champ de ses audits, d'obtenir n'importe quel document et fichier pertinent pour l'audit et de décider les résultats d'audit à publier. Les rapports d'audit doivent être des documents publics. Les auditeurs doivent aussi être indépendants,

en ce qui concerne les audits sur lesquels ils travaillent. La loi et les règlements intérieurs de l'ISC doivent prévenir tout conflit d'intérêt.

La couverture de l'audit externe doit être exhaustive. La déclaration de Lima précise : *« Toutes les opérations liées aux finances publiques doivent être soumises au contrôle des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques, qu'elles figurent d'une manière ou d'une autre dans le budget de l'État ou qu'elles n'y figurent pas. »* Ce principe implique qu'outre les dépenses budgétaires des ministères, les recettes, les dépenses de souveraineté, les opérations des établissements publics et agences semi-autonomes, les opérations des administrations infranationales, les opérations des entreprises contrôlées par l'État, les activités des associations et entreprises privées agissant dans le cadre d'accords PPP soient soumis à l'audit. L'audit étant une profession qui couvre une large gamme de compétences techniques, les auditeurs peuvent devoir recourir à des expertises externes.

L'exécutif doit répondre aux observations de l'auditeur, mais ensuite il convient que l'application des recommandations de l'audit soit suivie. Le Parlement a un rôle crucial à jouer. Il doit examiner les recommandations de l'audit et vérifier leur prise en compte. Toutefois, cette démarche est rarement appliquée.

### *Les activités*

Les auditeurs externes entreprennent des audits de régularité comprenant, notamment, l'audit des comptes de fin d'année, des audits financiers, les audits de régularité financière évoluant vers la certification des états financiers et l'examen des systèmes comptables sur lesquels ces états sont fondés, et des audits de performance qui vérifient l'efficacité et l'efficacités avec lesquelles les ressources sont utilisées (l'encadré 17 sur les types d'audit interne est aussi valable pour l'audit externe).

Les limites entre l'audit de performance et l'évaluation sont souvent floues. En principe, l'audit de performance se concentre généralement sur l'efficacité et l'efficacités des programmes ou politiques, tels qu'ils sont énoncés dans les documents stratégiques et de politiques budgétaires, tandis qu'une étude d'évaluation analyse plus en profondeur le fonctionnement du programme ou de la politique, et analyse la pertinence de leurs objectifs, c'est-à-dire s'ils sont adaptés à la nature du problème que le programme ou la politique sont censés résoudre. Ce dernier type d'analyse ne rentre généralement pas dans le champ du mandat des ISC. Certains audits de performance des ISC se limitent à l'audit de la méthodologie de la préparation des rapports de performance par l'exécutif.

Compte tenu des problèmes de discipline budgétaire ou simplement de la nécessité d'encourager la production d'états financiers d'exécution du budget fiables, la priorité doit être accordée aux audits de régularité, dans la majorité des pays en développement. Néanmoins, le développement des budgets de programme conduira les Cours/Chambres des comptes à examiner la cohérence méthodologique des projets et rapports annuels de performance.

La Cour/Chambre des comptes exerce des contrôles juridictionnels et administratifs. Elle « *juge les comptes des comptables publics* » et vérifie la régularité des recettes et des dépenses décrites dans les comptabilités publiques. Si les comptes sont réguliers, elle prononce un arrêt de décharge à l'égard du comptable public. En revanche, elle prononce un « arrêt de débet » si des recettes ont été perdues ou si des dépenses ont été irrégulièrement effectuées. Le comptable public mis en débet est responsable pécuniairement de ces irrégularités. Toutefois, le ministre des Finances peut accorder une remise gracieuse du débet, ce qui réduit l'intérêt de cette procédure. Certains comptables africains mettent en avant le risque d'être mis en débet pour ne pas enregistrer en comptabilité des dépenses qu'ils ne gèrent pas, comme les dépenses sur financement extérieur. Une meilleure spécification de la procédure pourrait être nécessaire.

La Cour/Chambre des comptes exerce en outre un contrôle administratif de la gestion des organismes publics et parapublics. Elle n'a, en général, pas le même pouvoir coercitif sur les ordonnateurs que sur les comptables, mais elle peut formuler et publier ses observations sur leur gestion. Toutefois, si une personne est intervenue illégalement dans la gestion des deniers publics, cette personne est déclarée comptable de fait et se trouve alors soumise aux mêmes obligations et aux mêmes responsabilités qu'un comptable public.

Plusieurs pays disposent d'une Cour ou Chambre de discipline budgétaire et financière. La Cour/Chambre des comptes a des représentants dans cette institution qui est quelquefois totalement intégrée à la Cour des comptes<sup>[73]</sup>. En cas d'irrégularités graves, la Cour/Chambre des comptes peut saisir la Cour de discipline budgétaire et financière, dans les pays où cette Cour est constituée.

Quelques Cours des comptes africaines publient un rapport public annuel, mis aussi à la disposition du public sur leur site Internet. Un rapport public annuel peut inclure :

- une présentation de la Cour, de ses chambres et de ses activités ;
- un compte rendu des récents travaux consacrés à la gestion du secteur public, ainsi qu'à la mise en œuvre de certaines politiques publiques, y compris les

[73] Cas de la Chambre de discipline financière de la Cour des comptes sénégalaise.

réponses des entités auditées aux observations et recommandations de la Cour ;

- l'examen des suites apportées, observations et recommandations de la Cour.

Ce type de rapport contribue à la transparence, mais pour le moment peu de Cours/Chambres des comptes publient de tels rapports.

Bouvier *et al.* (2004) ont formulé un diagnostic qui, malgré quelques efforts récents, reste pertinent et donne des pistes pour permettre aux Cours/Chambres des comptes de jouer pleinement leur rôle : « *La plupart des pays (francophones) ne sont pas dotés d'une Cour des comptes indépendante mais d'une Chambre des comptes.... Certaines des juridictions des comptes ont des compétences limitées.... À l'exception de quelques pays, les juridictions des comptes n'assurent pas une mission d'assistance au Parlement pour le contrôle de l'exécution du budget. La plupart des juridictions des comptes pâtissent de moyens insuffisants, notamment en locaux et matériel informatique, certaines d'entre elles étant également faiblement dotées en personnel. L'indépendance des juridictions des comptes, tant par rapport au pouvoir politique, aux autorités administratives, qu'à l'égard des autres systèmes juridictionnels est un préalable pour la garantie d'un bon fonctionnement du contrôle des comptes. Cet objectif suppose pour nombre de pays que les actuelles Chambres des comptes soient transformées en Cours des comptes indépendantes des Cours suprêmes.* »

Le fait qu'en 2009, le représentant auprès de l'INTOSAI de cinq pays africains francophones était l'IGE, le plus souvent rattaché à la Présidence, et non un représentant du pouvoir judiciaire, même lorsqu'une Cour/Chambre des comptes existe, illustre le chemin qui reste quelquefois à parcourir pour construire un efficace audit externe à l'exécutif. Le renforcement de l'audit externe devrait comprendre :

- la transformation des Chambres des comptes, des Cours suprêmes en Cours indépendantes ;
- lorsque cela n'a pas encore été effectué, l'adaptation du cadre législatif aux principes définis par l'INTOSAI ;
- l'établissement de liens de travail avec le Parlement ;
- la mise à disposition des moyens matériels et des ressources adéquates ;
- un programme de formation ;
- la possibilité pour les Cours des comptes de recourir à des expertises extérieures, en particulier dans des domaines spécialisés.

### 3.4.2. Les lois de règlement

Les comptes de fin d'année sont assemblés par le ministère des Finances, soumis à la Cour/Chambre des comptes, puis une fois audités, présentés au Parlement dans un projet de loi de règlement. La loi de règlement constate les comptes et approuve *a posteriori* les aménagements effectués par l'exécutif dans le budget initial. Son éventuel rejet par le Parlement est une sanction politique, mais n'a pas de portée administrative.

Les comptes de fin d'année comprennent les comptes de gestion et le compte général de l'administration des finances (CGAF). Le compte de gestion est présenté par chaque comptable à la Cour des comptes. C'est notamment sur la base de ce document que le « juge des comptes » peut mettre en cause la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable. Ces comptes doivent être accompagnés des pièces justificatives. Le CGAF est un document de synthèse qui comprend :

- la balance générale des comptes de l'État ;
- le développement des recettes budgétaires ;
- le développement des dépenses budgétaires, ou compte administratif de l'ordonnateur, qui fait apparaître pour chaque département ministériel les ordonnancements selon un degré de détail fixé dans la LRLF ou dans la réglementation ; ces comptes administratifs sont certifiés par l'ordonnateur ;
- le développement des opérations constatées sur les comptes spéciaux du Trésor ;
- le développement des comptes de résultat ;
- diverses analyses et synthèses.

En principe, si un budget de programme est mis en œuvre, des rapports annuels de performance sont présentés au Parlement avec la loi de règlement ou parallèlement. Le projet de loi de règlement de l'année n-1 devrait être présenté au Parlement l'année n, au plus tard le jour de l'ouverture de la session budgétaire pour le budget de l'année n+1, afin que les parlementaires contrôlent l'exécution de l'année n-1 avant d'analyser les objectifs et les crédits proposés pour l'année n+1.

Malgré quelques progrès, surtout formels, la procédure de préparation des comptes de fin d'année et de la loi de règlement souffre de déficiences majeures dans la majorité des pays francophones. Le projet de loi de règlement peut être présenté au Parlement plusieurs années après la fin de l'exercice budgétaire. Quelquefois, pour rattraper les retards, une série de projets de loi de règlement est finalisée en quelques semaines, dans des conditions d'urgence permettant de douter de la fiabilité des états financiers présentés dans ces projets.

Faute de procédure de rapprochement régulier en cours d'exercice budgétaire, les comptes de l'ordonnateur et du comptable peuvent fortement diverger. Dans certains pays, les dépenses sur financement extérieur ne sont pas enregistrées dans les comptes administratifs et de gestion, dans d'autres elles le sont, mais partiellement. L'obligation faite de présenter à la Cour des comptes toutes les pièces justificatives s'avère le plus souvent difficile à remplir et sert quelquefois de prétexte au retard dans la présentation des comptes à la Cour/Chambre des comptes. Les Cours/Chambres des comptes sont souvent mal équipées pour examiner en détail les comptes, et leur avis peut se limiter à une simple vérification de la conformité des comptes administratifs et des comptes de gestion.

Les faiblesses des systèmes comptables entachent sérieusement la crédibilité de l'exercice. Bouley *et al.* (2002) estiment que : « *l'accent porté par les donateurs et les organisations internationales sur la préparation des lois de règlement a été contreproductif pour les administrations qui se débattent à rassembler des comptes, sans réellement s'attaquer aux conditions les plus basiques pour une bonne tenue des livres comptables (...)* ». Il est certain que le fait de fournir au Parlement des comptes peu cohérents ne contribue pas à assurer la transparence des comptes. Néanmoins, si ces comptes sont audités et si la Cour/Chambre des comptes est apte à formuler des observations pertinentes, la procédure des lois de règlement a l'avantage d'inciter l'exécutif à améliorer la qualité des comptes de fin d'année.

### 3.4.3. Le contrôle parlementaire

#### *Les pouvoirs en matière budgétaire*

Le Parlement doit, ou devrait, avoir pour rôle de garantir que les politiques publiques correspondent aux besoins des citoyens, et de vérifier qu'elles sont exécutées comme prévu. Le Parlement vote les lois de finances, mais ses pouvoirs effectifs dépendent de la nature du régime politique et des facultés d'amender le projet de budget qui lui sont accordées par la Constitution et par la LRLF. Dans les pays africains, conformément à la tradition française et à la tradition britannique, les pouvoirs d'amendement du Parlement sont très limités. Par ailleurs, Wehner (2004) note que certains Parlements font face à une forte réduction de leurs maigres marges de manœuvre en raison des conditions imposées par les institutions financières internationales. Le rôle du Parlement peut alors être réduit à adopter sans avoir à les examiner en détail des budgets qui reflètent des accords entre les bailleurs de fonds et l'exécutif.

Le dilemme entre donner plus de pouvoir en matière budgétaire au Parlement et ne prendre aucun risque en matière de discipline budgétaire, mentionné à la section 1,

est le plus souvent résolu en laissant peu de pouvoirs au Parlement. Néanmoins, des pouvoirs d'amendement, sous réserve de mesures compensatoires maintenant l'équilibre budgétaire, pourraient avoir l'avantage de laisser un espace au Parlement pour discuter des priorités en matière de dépense, tout en préservant la politique macroéconomique définie par l'exécutif.

Le budget doit être soumis à temps au Parlement (10 à 12 semaines avant le début de l'année budgétaire) afin de lui permettre d'examiner la politique budgétaire en profondeur. Selon les pays, le budget est voté par ministère, ou par titre et ministère, ou par unité de spécialisation budgétaire (chapitre ou programme) ou, en France, par mission. Pour discipliner les débats parlementaires, le vote est quelquefois effectué en deux phases. Les grands agrégats, dont l'objectif de déficit budgétaire, sont votés en premier lieu, puis ensuite le budget est voté par unité de vote, en respectant les grands agrégats précédemment votés. Dans les pays francophones, les services votés, qui correspondent en principe à la projection de référence présentée à la section 3.1, sont souvent votés en bloc ou par titre. Tandis qu'une claire identification de la projection de référence facilite le débat sur la politique budgétaire, cette procédure de vote en bloc tend à court-circuiter l'examen des changements par rapport à cette projection, qui devraient comprendre la recherche d'économies.

En cours d'exécution budgétaire, une information sur l'exécution budgétaire doit être communiquée au Parlement de manière régulière. Les lois de finances rectificatives sont soumises au Parlement. Comme indiqué à la section 2.1, plusieurs pays présentent au Parlement un document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle pour un débat d'orientation budgétaire vers le sixième ou septième mois de l'année budgétaire. Après la fin de l'exercice budgétaire, le projet de loi de règlement est soumis au Parlement. Dans certains pays développés, les utilisations des réserves prévues dans le budget sont soumises à l'accord de la Commission du Parlement chargée des finances et du budget. La Cour/Chambre des comptes devrait communiquer ses rapports d'audit aux commissions parlementaires qui devraient les examiner dans des délais fixés par le règlement intérieur du Parlement.

### *La capacité d'analyse du Parlement*

La prise de décision par le Parlement doit se fonder sur une information complète, précise, appropriée et régulière, fournie par l'exécutif. Les Parlements ont besoin de disposer de capacités d'analyse pour analyser cette information et la politique budgétaire. Ces capacités dépendent de leur capacité de recherche, de la disponibilité de l'information, du poids des commissions parlementaires et du temps disponible pour examiner le budget.

Dans beaucoup de pays en développement, la capacité de recherche du Parlement est très faible ou inexistante. Quelques pays en développement, principalement des pays à revenus intermédiaires, ont mis en place, ou envisagent de mettre en place, des bureaux du budget indépendants, chargés d'analyser tous les documents et de formuler des propositions (Johnson et Stapenhurst, 2008 ; Anderson, 2008). Toutefois, dans la majorité des pays en développement, la tâche prioritaire devrait être le renforcement des capacités des commissions existantes.

Les Parlements ont besoin de commissions puissantes pour être efficaces. C'est dans les commissions qu'une discussion détaillée et technique peut avoir lieu, plutôt que dans les assemblées plénières. En général, la Commission des finances<sup>[74]</sup> a la responsabilité de l'examen du projet de budget, quelquefois avec l'appui de commissions sectorielles. Ces commissions doivent disposer de moyens adéquats, notamment d'assistants qualifiés. Elles doivent disposer de suffisamment de temps pour examiner les projets de texte qui leur sont soumis. Elles doivent être libres de l'influence de l'exécutif, tenir des séances publiques, pouvoir convoquer les ministres, les responsables administratifs et les experts, et accéder à l'ISC. Elles doivent présenter leurs rapports dans des séances publiques.

#### 3.4.4. Points d'attention

- *Cour/Chambre des comptes*
  - Si l'ISC est une Chambre des comptes, quels sont ses rapports avec la Cour suprême ?
  - Si le membre de l'INTOSAI est l'IGE, y a-t-il un programme de création ou de renforcement de la Cour/Chambre des comptes ? Est-il prévu qu'elle remplace l'IGE à l'INTOSAI ?
  - Est-ce que la Cour/Chambre des comptes a la capacité d'auditer toutes les finances publiques ?
  - De quel personnel la Cour/chambre des comptes dispose-t-elle ? Quel est le nombre de magistrats rattachés à la Cour/Chambre des comptes ? De quels moyens d'investigation dispose-t-elle ?
  - Combien d'entités sont auditées par an ?
  - Publie-t-elle un rapport annuel ?
  - Est-ce que les rapports sont publics ? Sont-ils examinés par le Parlement ?

---

[74] Les Parlements des pays anglophones disposent aussi d'une commission des comptes publics qui examine les comptes et, quelquefois, la performance des programmes.

- Existe-t-il un suivi de la prise en compte par l'exécutif des recommandations de ces rapports ?
- *Loi de règlement*
  - Quels sont les délais de transmission des projets de lois de règlement à la Cour/Chambre des comptes, les délais d'audit par la Cour/Chambre de comptes et de dépôt du projet de loi de règlement au Parlement ?
  - Est-ce que le CGAF et les comptes de gestion couvrent les financements extérieurs ?
  - Quels sont les écarts entre comptes administratifs et de gestion ? Sont-ils expliqués ?
- *Parlement*
  - Quels sont les comités parlementaires qui traitent des questions des finances publiques ? De quels moyens disposent-ils ?
  - Quels pouvoirs le Parlement détient-il pour amender le budget ?
  - En pratique, est ce que le Parlement amende le budget ?
  - Est-ce que le Parlement examine les résultats des audits de la Cour/Chambre des comptes ?



## 4. Quelques aspects de la décentralisation budgétaire

Cette section présente quelques points de réflexion sur les questions liées à la décentralisation budgétaire. Après un rappel des objectifs de la décentralisation et un bref examen des principes liés à la répartition des compétences entre les différents niveaux de l'administration publique, elle compare son application dans trois pays différents et formule des conditions générales pour que la décentralisation budgétaire soit réussie. Elle se termine par la présentation de deux types d'expérience visant à permettre à la décentralisation de mieux remplir ses objectifs d'amélioration de la performance dans les prestations de services publics et de renforcement de la redevabilité. Comme pour toute approche innovatrice, l'efficacité de ces approches dépend du contexte de chaque pays.

### 4.1. Le contexte et les objectifs

L'administration publique, hors institutions de sécurité sociale, comprend :

- l'administration publique centrale, y compris les services déconcentrés ;
- les États (ou provinces) fédérés des pays fédéraux, qui peuvent disposer de pouvoirs très étendus (par exemple, en Allemagne et au Nigeria) ;
- les collectivités locales, qui comprennent différents niveaux (par exemple : les régions ou provinces, les départements ou districts et les municipalités et communautés rurales).

À la différence de la déconcentration, qui consiste à transférer les responsabilités et compétences des services centraux de l'administration publique centrale à ses services régionaux, la décentralisation budgétaire consiste à confier des compétences en matière de dépenses et recettes à des administrations infranationales (collectivités locales et États fédérés) qui disposent de leurs propres assemblées élues et de leurs propres budgets.

Les questions liées à la décentralisation budgétaire peuvent concerner à la fois les relations entre l'administration centrale et les administrations publiques infranationales (États fédérés et collectivités locales) et au sein de ces dernières administrations les

relations entre États fédérés et collectivités locales. Les commentaires de cette section traitent, en général, des relations financières entre l'administration centrale et les collectivités locales dans un pays unitaire. Toutefois, ils restent le plus souvent valables en ce qui concerne les relations entre l'administration publique centrale d'un État fédéral et les États fédérés, et les relations entre les États fédérés et les collectivités locales de ces États.

La décentralisation budgétaire vise à mieux remplir les objectifs spécifiques de la GDP, en améliorant la qualité et l'efficacité du service public et la redevabilité à l'égard des citoyens, les collectivités locales leur étant, en principe, plus proches que l'administration centrale. Elle peut faciliter une répartition des ressources plus transparente et équitable. Elle serait aussi susceptible d'accroître la mobilisation des ressources, en diminuant les résistances au paiement d'un impôt finançant des administrations lointaines.

Toutefois, la recherche de la performance dans les prestations de services publics n'est pas toujours le motif originel des politiques de décentralisation<sup>[75]</sup>. D'après Zagha et Nankani (2005), la décentralisation est un choix politique dont la conception et la mise en œuvre peut contribuer ou ne pas contribuer à l'amélioration des prestations de service public. Bien conçue, elle peut apporter les bénéfices attendus, mais, mal conçue ou introduite sans que les politiciens locaux rendent des comptes aux citoyens, la décentralisation peut entraîner des déséquilibres macroéconomiques, exacerber les disparités régionales ou accroître la corruption, sans améliorer la qualité du service public. D'après Bardhan (2002), pour contribuer à améliorer la fourniture des services publics, la décentralisation doit être accompagnée par des changements dans le mode d'exercice du pouvoir au niveau local, et par le développement de la participation des citoyens. L'État a un rôle de facilitateur et de régulateur à jouer en la matière.

## 4.2. La répartition des compétences

### 4.2.1. Principes généraux

Le point de départ d'une politique de décentralisation budgétaire doit être la détermination des compétences en matière de prestations de service public qui seront confiées aux collectivités locales et le type de collectivité auquel elles seront confiées (région, départements ou district, ou commune). La littérature sur la décentralisation budgétaire suggère que les services publics soient fournis le plus près possible du citoyen. Le « théorème » sur la décentralisation d'Oates (1972) recommande :

---

[75] Les pays ayant procédé dans les années 1990 à une décentralisation de grande ampleur l'ont effectué, en premier lieu pour des raisons politiques, pour marquer une rupture avec un passé autoritaire (Afrique du Sud, Indonésie, Russie, par exemple).

« Chaque service public devrait être fourni par la juridiction exerçant un contrôle sur le territoire géographique minimum permettant d'internaliser les avantages et les coûts d'une telle prestation. » Ce théorème rejoint le principe de subsidiarité, qui consiste à réserver uniquement à l'échelon supérieur ce que l'échelon inférieur ne pourrait effectuer que de manière moins efficace. Une application de ce principe consiste, si les capacités existantes le permettent, à rendre les communes responsables de l'enseignement primaire, les départements de l'enseignement secondaire, et les régions ou l'administration centrale de l'enseignement supérieur.

Lorsque des compétences dans un domaine sont transférées à des collectivités locales, il est théoriquement souhaitable que l'ensemble des compétences relatives aux dépenses courantes et d'investissement dans ce domaine le soient. L'administration centrale reste alors responsable de la définition et de la supervision de la politique générale du secteur, des normes minimales de prestation de service public, et des contrôles de qualité. À défaut, l'administration chargée de l'investissement risque de prendre des décisions d'investissement, alors que l'administration compétente pour les dépenses courantes ne dispose pas de ressources suffisantes pour financer les charges récurrentes.

Toutefois, en pratique, beaucoup de pays n'ont opéré que des transferts partiels de compétences. Un transfert partiel de compétences permet en effet de mieux prendre en compte le degré de développement des capacités des collectivités locales du pays, et peut s'inscrire dans un processus d'apprentissage de la GDP par ces collectivités. Il convient alors d'établir des mécanismes de coordination adéquats, afin que toute décision d'un niveau de l'administration ayant un impact financier sur un autre niveau soit prise en concertation avec cet autre niveau.

Tout transfert de compétences doit être financé. Les transferts de compétences aux collectivités locales ne doivent pas être, pour l'administration publique centrale, une solution de facilité à la résolution de ses problèmes budgétaires, en reportant une partie de son déficit sur les collectivités locales. Pour les recettes, il est en général admis que les impôts ayant une vocation de redistribution de revenu, ceux dont l'assiette est inégalement répartie sur le territoire national (comme les redevances minières) et ceux dont l'assiette est dépendante de la conjoncture économique (comme l'impôt sur le bénéfice des sociétés) doivent être prélevés par l'administration centrale. Les redevances d'usage doivent être prélevées par les administrations qui rendent le service concerné. Pour éviter toute concurrence fiscale entre administrations, les impôts relevant des collectivités locales doivent être ceux dont l'assiette peut difficilement se déplacer d'une juridiction fiscale à une autre. Par exemple, la TVA est typiquement un impôt national, les biens sur lesquels elle est assise étant mobiles. En

revanche, l'impôt foncier et la taxe d'habitation sont, en général, des impôts locaux (pour plus de détails, voir Dafflon et Madiès, 2008). Les collectivités locales doivent être incitées à collecter des recettes, par exemple en disposant d'une certaine marge de manœuvre sur la fixation des taux des impôts qui leur sont affectés. L'administration publique centrale doit éviter de compenser les augmentations des recettes des collectivités locales par une diminution du montant de ses transferts.

En général, le partage des dépenses et des recettes entre administration publique centrale et collectivités locales rend nécessaire un transfert de ressources de l'administration centrale vers les collectivités locales. Ces transferts de ressources peuvent viser à corriger à la fois les déséquilibres verticaux entre l'administration centrale et les collectivités locales et les déséquilibres horizontaux entre collectivités locales du même type (par exemple entre régions). Selon le degré d'autonomie accordé aux collectivités locales et les systèmes d'incitations, il existe différents types de subventions aux collectivités locales, qui peuvent d'ailleurs se combiner. Les subventions peuvent être globales ou ciblées sur un secteur ou sur un projet donné. Elles peuvent être liées ou non à une contrepartie financière de l'entité qui en bénéficie, ou à des conditions comme, par exemple, des standards minimum de qualité de service. Le montant des subventions accordées aux collectivités locales doit être établi sur des critères transparents et connus à l'avance par les collectivités de manière à leur permettre de préparer leur budget et de programmer leurs activités.

Les collectivités bénéficiant d'une subvention globale peuvent en déterminer l'affectation librement, sous réserve des conditions éventuellement attachées à cette subvention. Les subventions globales, comme les subventions ciblées sur un secteur, sont souvent calculées à partir de formules comportant des paramètres tels que la population de la région concernée, ses besoins exprimés en fonction de différents critères, et sa capacité à lever des impôts sur son territoire. Quelquefois, les dons reçus de l'extérieur sont déduits du montant de la subvention calculée avant ce don, ce qui revient à rendre l'État bénéficiaire du don formellement accordé à une collectivité locale.

#### 4.2.2. Exemples de répartition des compétences

Le tableau 8 montre trois différents degrés de décentralisation budgétaire. En Afrique du Sud, le champ de compétences des provinces en matière de GDP est défini dans la Constitution, le régime constitutionnel étant quelquefois qualifié de « fédéral modéré ». Les provinces ont un large champ de compétences, elles sont principalement financées par un partage des recettes nationales. Au total, 80 à 85 % des dépenses

dans les secteurs de l'éducation et de la santé sont exécutées par les provinces. Dans ces deux secteurs, l'administration centrale ne fournit directement des services que dans l'enseignement supérieur ; dans les autres sous-secteurs, ses compétences ne concernent que la réglementation et l'établissement des normes. Les collectivités locales sont chargées des centres de soins de santé de base. Les provinces sont chargées de l'ensemble des autres prestations de service public.

En Tanzanie, plusieurs lois sur l'administration territoriale ont déterminé, en 1982, les compétences des administrations infranationales, qui comprennent entre autres l'enseignement primaire et les soins de santé de base. Les dépenses de personnel sont inscrites dans le budget des administrations locales, mais le recrutement du personnel reste sous le contrôle de la *Public Service Commission*. Le gouvernement a décidé d'engager la décentralisation de l'enseignement secondaire à partir de 2009. L'administration centrale procède à des transferts sectoriels aux provinces, néanmoins l'identification des dépenses par secteur poserait des difficultés<sup>[76]</sup>.

Au Sénégal, la loi n° 96-07 a procédé à des transferts de compétence aux régions, communes et communautés territoriales. Dans le secteur de l'éducation et de la santé, ces transferts de compétence ont concerné principalement l'entretien et la maintenance des établissements d'enseignement primaire et secondaire, des centres et postes de santé, des hôpitaux régionaux, ainsi que la construction des écoles et centres de santé. Toutefois, la construction des hôpitaux et lycées, et la gestion du personnel continuent à relever de l'administration centrale et à être directement financé par le budget de l'État. Ce dernier point explique la part relativement modeste

### Tableau 8 *Part des administrations infranationales dans les dépenses totales (hors intérêts) de l'administration publique*

Pays	Provinces	Collectivités locales	Administrations infranationales Total
Afrique du Sud	31 %	22 %	53 %
Sénégal		6 %	6 %
Tanzanie		21 %	21 %

Sources : - Afrique du Sud (2005/2006) : *Republic of South Africa*, 2008 ;  
 - Sénégal (2007) : ministère de l'Économie et des Finances du Sénégal, 2007 ;  
 - Tanzanie (2006/2007) : *Prime Minister's Office Regional Administration and Local Government (PMO-RALG)*, 2007.

[76] Boex et Martinez-Vasquez (2005) notent qu'en Tanzanie les dépenses dans l'enseignement primaire sont égales aux dépenses effectuées sur le transfert sectoriel de l'administration centrale, moins les utilisations de ce transfert pour d'autres secteurs que l'enseignement primaire, plus les dépenses des collectivités locales sur leurs ressources propres, plus les dépenses du fonds commun des donateurs.

des dépenses des collectivités locales dans les dépenses totales de l'administration publique, bien que les sous-secteurs concernés par les transferts de compétences soient plus étendus au Sénégal qu'en Tanzanie.

L'importance relative du budget des collectivités locales ou des provinces dans les deux pays anglophones présentés dans le tableau 8 montre que l'approfondissement du mouvement de décentralisation budgétaire imposerait, dans les pays francophones, un changement des modes de gestion et de suivi du budget par rapport aux expériences actuelles de décentralisation, qui comportent des transferts de compétences vers les collectivités locales relativement partiels<sup>[77]</sup>.

### 4.3. Points clés dans le développement de la décentralisation budgétaire

#### 4.3.1. Le contrôle budgétaire global

Sur de nombreux aspects, la gestion budgétaire des collectivités locales est similaire à celle de l'administration centrale. Toutefois, les points liés au contrôle budgétaire global et au suivi des politiques publiques méritent une attention particulière. Le contrôle macroéconomique serait difficile à exercer et à coordonner s'il s'effectuait au niveau de chaque collectivité locale. L'administration publique centrale a la charge d'assurer la discipline budgétaire globale. À cette fin, elle dispose comme instruments des règles budgétaires et du contrôle de l'endettement.

Dans les pays en développement, comme dans les pays développés, il existe une variété de modes de contrôle de l'endettement des administrations infranationales (Ter-Minassian *et al.*, 1997). Compte tenu de la faiblesse de leurs capacités financières et de gestion, sauf rares exceptions, l'emprunt des administrations infranationales africaines devrait être soumis à un contrôle très strict de l'administration centrale, ou interdit. Seule l'administration centrale doit être autorisée à emprunter à l'extérieur. Les budgets des administrations infranationales doivent être soumis à des règles budgétaires strictes. Des sanctions doivent être appliquées si les administrations locales génèrent des arriérés, ces sanctions pouvant comprendre la mise sous tutelle d'une partie de leur gestion budgétaire.

Les contrôles de l'endettement et les autres contrôles budgétaires exercés par l'administration centrale devraient l'être par le ministère des Finances. Ces contrôles

---

[77] Les données du tableau 8 ne sont pas strictement comparables, compte tenu notamment de possibles différences de traitement des dépenses sur financement extérieur, néanmoins l'ampleur des écarts justifie cette remarque.

sont quelquefois effectués par le ministère chargé des affaires intérieures, sans grande coordination avec le ministère des Finances, ce qui pose des problèmes de coordination de la politique budgétaire.

### 4.3.2. *La formulation et le suivi des politiques*

La coordination des politiques publiques entre les différents niveaux de l'administration publique est cruciale. Toutefois, l'autonomie budgétaire des administrations infranationales implique que des outils tels que les budgets de programme et les CDMT ne couvrent que les subventions que l'État leur accorde. Il convient aussi de tenir compte des capacités des collectivités locales. Toutefois, la préparation de contrats de performance pluriannuels, préparés périodiquement (et non pas annuellement comme un CDMT glissant), fixant les engagements de l'État en matière de subvention et des collectivités locales en matière de prestation de service public peut être envisagée.

La décentralisation jointe à une globalisation progressive des transferts nécessitera la mise au point de dispositifs adéquats de suivi. Les difficultés peuvent provenir, par exemple, d'utilisations d'un transfert de ressources, global ou sectoriel, non-conformes à ce qui est prévu, de classifications budgétaires inadéquates et des problèmes posés par la consolidation des comptes de l'ensemble des collectivités locales. Ces collectivités doivent être soumises à des obligations en matière de production de rapports. Les classifications budgétaires doivent être appropriées. La mise en place d'une classification fonctionnelle des dépenses des collectivités fortement impliquées dans la fourniture de services de base est indispensable. Des exigences de production des rapports sont à définir et peuvent comprendre des systèmes de sanction si elles ne sont pas remplies, à condition que ces sanctions n'affectent pas les prestations de service public.

La redevabilité politique est essentielle si l'on veut que les besoins et choix des citoyens soient correctement pris en compte. Elle comprend des mécanismes électoraux adéquats, la consultation des organisations de la société civile participation, des réunions publiques des conseils municipaux, etc. Des procédures plus élaborées consistent dans les expériences de budgets participatifs présentées plus loin.

### 4.3.3. *Les règles de bonne conduite*

Le degré de décentralisation dépend du contexte local et de choix politiques. Toutefois, il est possible de fixer quelques règles de bonne conduite qui doivent pouvoir s'appliquer quel que soit le degré de décentralisation :

### *Répartition des compétences*

- l'administration publique centrale (y compris les services déconcentrés) et les collectivités locales doivent avoir des compétences clairement définies et bien délimitées, en évitant tout chevauchement ;
- les dispositions concernant ces compétences et les dispositions en matière fiscale et de transfert doivent être stables et prévisibles. Elles peuvent être amendées pour tenir compte de l'évolution de la politique de décentralisation, mais ces amendements doivent être effectués dans un processus transparent et négocié, les amendements incessants doivent être évités ;
- les dispositions en matière de recettes et de transferts doivent être cohérentes avec l'attribution des compétences ;
- quand de nouvelles compétences sont conférées aux collectivités locales, la répartition des ressources entre administrations doit être ajustée en conséquence ;
- l'administration publique centrale ne doit pas essayer de se décharger du déficit du budget de l'État sur les collectivités locales, en transférant des compétences non financées ou en effectuant des coupes ou des gels de crédit sur les transferts aux collectivités locales ;

### *Prévisibilité*

- les collectivités locales doivent connaître leurs revenus prévisionnels suffisamment tôt pour préparer leur budget ; les prévisions de recettes et transferts doivent leur être communiquées vers la même date que celle de la communication des plafonds de dépenses aux ministères ;
- Les transferts doivent être effectivement réalisés dans des délais permettant aux collectivités locales d'exécuter correctement leur budget ;

### *Incitations*

- les administrations infranationales doivent être incitées à collecter des revenus ;
- lorsque c'est pertinent, des approches contractuelles peuvent être développées ;

### *Standards de production des rapports*

- les principes des normes comptables et de présentation du budget des collectivités locales sont définis par la loi et par ses arrêtés d'application émis par le ministère des Finances ;

- des obligations de compte rendu et une bonne tenue des comptabilités sont cruciales ;
- pour l'analyse des politiques publiques, une classification fonctionnelle doit être en place dans le budget des collectivités locales ;

#### *Contrôle macroéconomique et budgétaire global*

- des mécanismes spéciaux sont nécessaires pour contrôler l'emprunt des administrations infranationales ;
- un suivi des arriérés des administrations infranationales est nécessaire et des mesures doivent être prises en cas d'accumulation d'arriérés ;

#### *Audit externe*

- les administrations infranationales doivent être soumises à l'audit de la Cour/Chambre des comptes et inspectées par l'IGF.

### 4.3.4. La démarche pour la décentralisation budgétaire

La décentralisation peut être quelquefois un *big bang* après un choc politique, mais c'est en général une opération de longue haleine. Un programme de décentralisation devrait comprendre la préparation d'une stratégie spécifiant les objectifs recherchés et soumise à débat national et d'un plan donnant une séquence de mise en place des mesures par paliers.

Les diverses composantes de la décentralisation doivent être examinés ensemble. Elles comprennent (Bahl et Martinez-Vasquez, 2006) :

- la répartition des compétences en matière de dépense, qui doit être le point de départ de l'analyse ;
- la répartition des compétences en matière de recettes ;
- le système de subventions de l'administration centrale ;
- des dispositions pour garantir la discipline budgétaire ;
- des règles de gestion de la fonction publique décentralisée ;
- des dispositions pour rendre compte aux citoyens.

Ces éléments sont interdépendants. Une décentralisation budgétaire sans mécanismes assurant la discipline budgétaire serait vite remise en cause après quelques dérapages financiers. La question des capacités est cruciale. Le renforcement des capacités des collectivités locales suppose un cadre législatif et réglementaire adéquat, des ressources matérielles et humaines et des mesures institutionnelles appropriées comprenant des incitations et des mécanismes de redevabilité et de contrôle.

La déconcentration peut être une étape vers la décentralisation, en fournissant une base pour réussir la décentralisation des services publics. Lorsque la décentralisation sera décidée, il sera alors possible de transférer les personnels et les équipements aux collectivités locales, ce qui diminue les risques d'interruption de la fourniture des services transférés. Une des raisons majeures de l'absence d'interruption de la fourniture des services publics lors du *big bang* territorial indonésien en 1999-2000 serait le fort degré préalable de déconcentration de l'administration centrale. En revanche, le rythme lent et les retours en arrière des politiques de décentralisation dans beaucoup de pays d'Amérique latine pourraient être liés à des conditions initiales ne comprenant pas de services déconcentrés (Bahl et Martinez-Vasquez, 2006).

Toutefois, dans certaines situations la déconcentration peut être un handicap. Les fonctionnaires des services déconcentrés peuvent résister à leur transfert auprès des collectivités locales. Lorsque le renforcement de la déconcentration conduit à renforcer le pouvoir du ministère chargé des affaires intérieures et du réseau des préfets ou des gouverneurs, les résistances politiques à la décentralisation budgétaire risquent d'être accrues.

## 4.4. La recherche d'approches innovatrices

### 4.4.1. Les approches contractuelles

Les approches contractuelles permettent de fonder les subventions de l'administration centrale sur des objectifs et facilitent le dialogue sur les politiques. Par ailleurs, le recours à la maîtrise d'ouvrage déléguée et l'appui d'une agence fiduciaire peut faciliter le dépassement des difficultés posées par la faiblesse des capacités techniques des administrations locales. L'encadré 18 donne l'exemple des contrats de ville au Sénégal qui combinent ces deux approches. Ce mécanisme initié dans le cadre de l'appui des bailleurs de fonds devrait pouvoir être répliqué dans d'autres contextes que les projets des bailleurs de fonds, à condition toutefois qu'il existe un réel engagement politique.

### 4.4.2. Les budgets participatifs

Le budget participatif est une approche de démocratie directe pour la préparation du budget des collectivités locales. Selon ses partisans, il permet aux citoyens de connaître les activités des collectivités locales, il contribue à renforcer la redevabilité, à réduire les inefficacités dans la fourniture des services publics, et offre aux groupes marginalisés la possibilité de se faire entendre et d'influencer les prises de décisions en matière budgétaire (Shah, 2007b).

## Encadré 18 Développement des infrastructures urbaines au Sénégal

Les programmes de développement des infrastructures urbaines au Sénégal ont permis l'équipement de l'ensemble des agglomérations urbaines au Sénégal. Les trois piliers de ces programmes sont :

- le contrat de ville qui inscrit les objectifs négociés avec chaque municipalité : investissements et entretien, estimation et budgétisation des coûts, et comptabilité pluriannuelle ;
- l'Agence de développement municipal qui assiste les municipalités dans la définition de leurs programmes d'investissement, le renforcement de leurs capacités, la préparation des contrats de ville et la supervision de leur exécution et qui canalise les financements du programme ;
- l'agence d'exécution des travaux d'intérêt public (AGETIP) qui, agissant en tant que maître d'ouvrage délégué de chaque municipalité, assure la passation et la surveillance des contrats de travaux publics.

Les indicateurs de performance des contrats de ville portent sur l'état des infrastructures, les finances et l'organisation de la gestion municipale. Le contrat de ville est une convention signée entre l'agence de développement municipal et les collectivités urbaines locales. Il sert de base pour le dialogue entre les institutions sénégalaises et les bailleurs de fonds (Banque mondiale et AFD). Le mécanisme reste dépendant des bailleurs de fonds, mais le remboursement des dettes municipales ainsi que l'entretien effectif des infrastructures montrent qu'il contribue effectivement à renforcer les capacités des municipalités. Toutefois, des progrès sont souhaitables vis-à-vis de la société civile et du Parlement, les dépenses de ces programmes sur financement extérieur n'étant pas encore inscrites au budget.

Source : AFD, 2009.

Différents types et degrés d'engagement des citoyens dans les processus de décisions sont englobés dans la notion de budget participatif. Le processus peut être essentiellement informatif ou viser à consulter les citoyens sur leurs préférences, sans prise de décision, ou au contraire il peut impliquer les citoyens dans les prises de décisions (Fölsher, 2007*b*). Les premières expériences de budget participatif ont été engagées à Porto Alegre au Brésil en 1989. Les budgets participatifs sont expérimentés dans plusieurs pays d'Afrique. D'après Shall (2007), un des points communs des procédures de participation consisterait à diviser la commune en secteurs, à tenir des réunions avec la population par secteur, et à établir des comités de secteur comprenant des conseillers municipaux et des représentants de la population du secteur. Ainsi, le processus participatif en place à Fissel au Sénégal, tel que décrit par Gueye (2007 ; 2008),

comprend des forums villageois facilités par des animateurs locaux ; un forum de délégués de ces forums villageois ; puis un forum communautaire qui réunit les délégués et les élus. Le budget de la collectivité est préparé en tenant compte de cette synthèse, puis voté et soumis pour approbation au sous-préfet. Un comité de suivi composé de délégués de la population organise des forums de présentation des résultats et transmet au conseil rural les demandes d'information émanant des populations.

Wampler (2007) estime que, sur les huit expériences de budget participatif au Brésil examinées, deux sont de nets succès, deux des échecs patents et quatre ont donné des résultats mitigés. Les conditions de réussite qu'il identifie rejoignent celles de Shall (2007) qui estime que la réussite des processus participatifs dépend des facteurs suivants :

- un cadre législatif et réglementaire adéquat ;
- un engagement des acteurs de l'administration (maire, conseillers municipaux et cadres administratifs, etc.) ;
- l'implication des divers groupes sociaux ;
- des actions pour construire des capacités en matière budgétaire et administrative parmi les différents acteurs.

Ces dernières actions sont souvent dépendantes d'un soutien des donateurs, ce qui pose la question de la durabilité de certains programmes de budget participatif. Par ailleurs, le succès d'un processus participatif dépend fortement du contexte sociopolitique local, car le processus peut être capturé par des groupes d'intérêt. Ainsi la « tyrannie de la prise de décision et du contrôle » dont parlent Cook et Kothari (2001) au sujet des processus participatifs pourrait servir à des chefs d'exécutifs locaux, non élus ou critiqués par leur conseil municipal élu, à contourner ce conseil municipal, en opposant la légitimité des forums de citoyens à la légalité de ces conseils. La participation irait alors à l'encontre du renforcement des fonctions des conseils municipaux élus.

# 5. Réformes en matière de gestion des dépenses publiques

Cette partie examine les questions liées aux approches pour réformer un système de GDP dans les pays en développement. Une réforme devant être fondée sur un diagnostic de l'existant, elle examine en premier lieu les systèmes de diagnostics existant, et en particulier le cadre de mesure de la performance de la gestion des finances publiques du PEFA, dit « cadre PEFA ». Elle examine ensuite quelques principes en matière de gestion de la réforme. Elle se termine par quelques réflexions sur l'inclusion des préoccupations sectorielles dans la réforme de la GDP et sur les points d'attention dans l'analyse de la GDP dans un secteur.

## 5.1. Les diagnostics

Le cadre PEFA est l'un des éléments de l'approche renforcée visant à soutenir les réformes de la gestion des finances publiques<sup>[78]</sup>. Il fournit aux parties prenantes nationales et internationales un fonds d'information commun pouvant faciliter le dialogue sur les priorités des réformes. Il comprend l'évaluation d'une série d'indicateurs de performance dits de haut niveau et un rapport sur la performance de la GFP. Il met l'accent sur l'administration centrale, mais il peut également être utilisé avec les administrations infranationales.

Le cadre PEFA identifie six dimensions essentielles de la performance d'un système de gestion des finances publiques transparent et organisé (PEFA, 2005) :

- *crédibilité du budget* : le budget est réaliste et exécuté comme prévu ;
- *exhaustivité et transparence* : le budget et le suivi des risques budgétaires sont exhaustifs et les informations financières et budgétaires sont accessibles au public ;
- *budgetisation fondée sur les politiques nationales* : le budget est établi en tenant dûment compte des politiques publiques ;

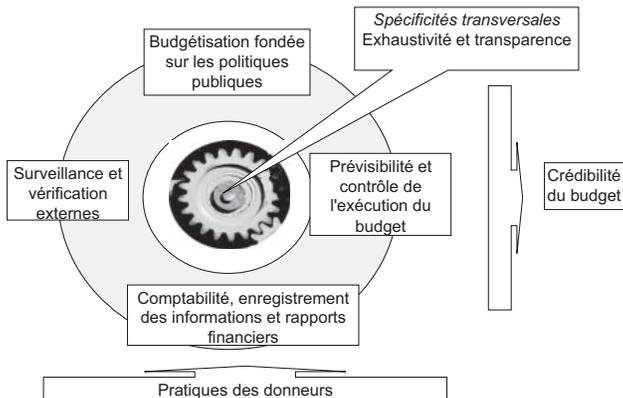
---

[78] L'approche renforcée comporte trois éléments : (i) une stratégie de réforme des systèmes de gestion des finances publiques et un plan d'action élaborés sous la direction d'un pays ; (ii) un programme de travail pluriannuel intégré, coordonné pour les bailleurs de fonds, qui soutient la stratégie de réforme des systèmes de gestion des finances publiques et qui est aligné sur cette stratégie ; (iii) un fonds d'information commun. Le cadre PEFA est un outil conçu pour atteindre le troisième objectif.

- *prévisibilité et contrôle de l'exécution du budget* : le budget est exécuté d'une manière ordonnée et prévisible et des mécanismes existent pour assurer le contrôle et le suivi de l'utilisation des fonds publics ;
- *comptabilité, enregistrement de l'information et rapports financiers* : les informations appropriées sont produites, conservées et diffusées pour les besoins des prises de décision, de la gestion et de la préparation des rapports ;
- *surveillance et vérification externes* : les dispositions relatives à l'examen des finances publiques et aux mesures de suivi sont opérationnelles.

La première des dimensions (crédibilité du budget) correspond à des résultats produits par les systèmes de GFP, la deuxième à des spécificités transversales de ces systèmes, tandis que les suivantes correspondent au cycle budgétaire. La performance des systèmes de GFP est évaluée par 28 indicateurs. En outre, le cadre PEFA évalue, à l'aide de trois indicateurs, les pratiques des bailleurs de fonds qui ont une influence sur cette performance. Le schéma 18 illustre la correspondance entre les dimensions de la performance analysée par le PEFA et le cycle budgétaire.

### Schéma 19 Les dimensions de la performance des systèmes de GFP selon le PEFA



Source : PEFA, 2005.

Les évaluations selon le cadre PEFA comprennent une notation de chaque indicateur sur une échelle allant de A (meilleure note) à D (note la plus défavorable). Le rapport sur la performance de la GFP présente une évaluation du système de GFP et détermine l'impact des faiblesses de la GFP sur les objectifs spécifiques de la GDP.

Le cadre PEFA porte sur les aspects les plus essentiels des systèmes de la GFP, mais il ne couvre pas toutes les questions. Il n'examine pas, par exemple, la gestion des actifs et les problèmes de gestion spécifiques aux secteurs. Il n'évalue pas les facteurs qui influent sur la performance de la GFP, tels que le cadre réglementaire ou les capacités de l'administration publique. Le secrétariat du PEFA (2009) souligne que les notes PEFA ne sont qu'un élément d'information parmi d'autres entrant dans le processus de formulation d'une réforme. Une note faible (telle que D) n'est pas en soi une justification suffisante pour faire une priorité de la réforme de l'élément considéré du système.

Les évaluations fondées sur le cadre PEFA doivent être complétées par une analyse des causes qui expliquent des résultats insatisfaisants, cette analyse portant, notamment, sur les facteurs formels et informels et sur les ressources humaines. Les interdépendances entre les systèmes de GDP et les autres systèmes, dont, en particulier, le système politique et les systèmes de gestion des ressources humaines, doivent être analysées. Par exemple, qu'est ce qui explique des prévisions de recettes systématiquement surestimées ? De faibles capacités techniques ? Ou une manipulation délibérée des données pour afficher en prévision un bon niveau de recettes budgétaires et reporter les choix difficiles sur la phase d'exécution du budget ?

Parallèlement au cadre PEFA d'autres outils de diagnostic sont employés soit pour analyser avec plus de détail certains des domaines couverts par le PEFA soit pour traiter des points non couverts par le PEFA. L'outil d'évaluation de la passation de marchés de l'OCDE-CAD, présenté à la section 3.2, analyse en détail les systèmes de passation des marchés. La Banque mondiale a mis au point un outil d'évaluation de la performance en matière de gestion de la dette (*Debt Management Performance Assessment*). Le FMI procède à des analyses de la transparence des systèmes de GFP dans le cadre des Rapports sur l'observation des normes et des codes (RONC)<sup>[79]</sup>. Les revues des dépenses publiques qui comportent des analyses des politiques publiques et de leur mise en œuvre permettent d'élargir le périmètre de l'analyse au contenu des politiques. Les analyses des *drivers of change* (leviers du changement) qu'entreprend le *Department for International Development* (DFID) visent à identifier les facteurs économiques et sociopolitiques qui soit facilitent soit bloquent les programmes de réforme (DFID, 2004).

---

[79] En anglais : *Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC)*.

## 5.2. Principes en matière de réforme

### 5.2.1. Tirer les leçons des réformes passées

Les réformes budgétaires soulèvent quelquefois un certain scepticisme, qui peut provenir d'une sourde résistance à la réforme, mais aussi du caractère décevant des réformes passées. Les « réformes » ne sont quelquefois qu'une inefficace accumulation de techniques qui crée une illusion de réforme mais donne peu de résultats. Bouvier (2007) note à ce sujet : « *Il semble ainsi fondamental que tous les acteurs intéressés (...) aient préalablement une claire conscience de cette confusion entre une accumulation de techniques dépourvues de cohérence d'ensemble et une réforme stratégique au sein de laquelle les outils proposés le sont en fonction d'un projet clairement déterminé(...)* (Face à l'accumulation de techniques), les acteurs finissent par avoir tendance à s'installer dans cette illusion de réforme, notamment par des aménagements qui le plus souvent ne font que compliquer le système financier public et le rendent de moins en moins transparent. »

À cette illusion de réforme s'ajoute une « fatigue des réformes ». Des mesures sont mises en place, mais personne au sein de l'administration n'y croit réellement. Les cadres ayant quelque ancienneté sont souvent désabusés lorsqu'il leur est expliqué par la communauté des donateurs que ce qui était une bonne pratique il y a quinze ans est aujourd'hui démodé, comme par exemple le PIP.

On peut également tirer comme leçon des expériences passées que les réformes budgétaires demandent du temps dans les pays développés et *a fortiori* dans les pays en développement. Il s'est ainsi écoulé, en France, sept ans entre l'engagement des travaux sur la réforme française<sup>[80]</sup> et la mise en place effective d'un budget de programme, une démarche de programmation pluriannuelle des dépenses n'ayant été développée que deux ans plus tard. Il faut, en général, 5 à 10 ans pour qu'un système informatique intégré soit pleinement opérationnel, le succès n'étant d'ailleurs pas garanti.

Bien que des recherches complémentaires puissent être jugées nécessaires pour les valider, certains rappels historiques incitent à attacher une grande importance au contexte sociopolitique. D'après Stevens (2004), dans les années suivant l'indépendance, et durant une longue période après le départ des expatriés, les procédures de base de la gestion budgétaire étaient en général respectées. Les raisons de la dégradation ultérieure seraient, entre autres, les pertes de capacité liées à la diminution des salaires

[80] En situant le démarrage de ces travaux en novembre 1998, lors de la constitution par l'Assemblée nationale d'un groupe de travail sur « l'efficacité de la dépense publique et le contrôle parlementaire ».

de la fonction publique, la politisation de la fonction publique et le changement de l'équilibre des pouvoirs entre hauts fonctionnaires et politiciens, en faveur de ces derniers.

L'importation de pratiques de pointe (*best practice*) et leur implantation par une sorte de *big-bang* ont souvent été préconisées. Il a pu s'agir dans un passé lointain de l'expérience américaine qui a été popularisée dans certains pays en développement par un manuel des Nations unies (1965) sur les budgets de programme et de performance (Dean, 1989), puis dans les années 1990, du modèle du *New Public Management* et plus récemment, dans les pays francophones, du modèle de la LOLF française de 2001. Ces pratiques de pointe ont leur intérêt et peuvent orienter une réflexion sur les directions d'une réforme, mais elles doivent être replacées dans le contexte économique, social, politique du pays concerné. À défaut, elles sont vouées à l'échec et risquent de conduire à des résultats contraires aux objectifs poursuivis.

### 5.2.2. Créer les conditions de réussite de la réforme

L'équation du changement de Gleicher (Beckhard et Harris, 1987) suggère que pour que le changement soit possible, les trois facteurs suivant doivent être présents : (i) une insatisfaction ou un besoin de réforme largement partagé ; (ii) une vision partagée sur les objectifs de la réforme ; (iii) la possibilité d'obtenir des résultats conformes à cette vision dès les premières étapes du processus de réforme. De plus, la combinaison de ces trois facteurs doit l'emporter sur les résistances.

Il n'est pas clair que les deux premiers facteurs soient réunis lorsque la réforme est liée à des pressions extérieures des donateurs. Les résistances peuvent être nombreuses. Le ministère des Finances peut redouter que certaines mesures de réforme entraînent une perte de maîtrise de la gestion du budget. Les politiciens peuvent être réticents à rendre visible certaines procédures informelles.

Les meilleurs alliés de la réforme seront les parties prenantes les plus insatisfaites par rapport à l'existant. Ces groupes peuvent comprendre, entre autres, les organisations de la société civile, les parlementaires, les cadres des ministères sectoriels, les gestionnaires des services déconcentrés et des unités de base. Il convient d'identifier et d'impliquer ces groupes bien qu'ils ne soient souvent pas en position de conduire les réformes.

La vision doit être impulsée et partagée. Il est en général estimé que la réforme doit disposer d'un « champion ». Toutefois, faire dépendre une réforme d'un seul « champion » peut la fragiliser, en la soumettant aux aléas des changements au niveau gouvernemental. Il est essentiel de bâtir un consensus pour la réforme, parmi les

différentes parties prenantes de l'administration. Les principaux acteurs et en particulier les gestionnaires des ministères sectoriels doivent bénéficier de gains immédiats. Ces gains peuvent porter, par exemple, sur une informatisation étendue à leurs services, plus de souplesse dans le choix des moyens ou une mise en place rapide des crédits dans les régions.

### 5.2.3. La question des capacités

Selon l'OCDE-CAD (2006b), « les capacités renvoient à l'aptitude des individus, des organisations et de la collectivité dans son ensemble à gérer leurs affaires avec succès ». Les capacités de gérer les systèmes de GDP peuvent s'analyser selon trois niveaux : (i) les individus ; (ii) les organisations ; (iii) l'environnement constitué par l'ensemble des règles formelles et informelles régissant les rapports entre individus et groupes sociaux.

Certains aspects des deux derniers niveaux ont été examinés au cours des chapitres précédents. Une attention particulière doit être portée à la capacité des organisations d'agir ensemble. L'amélioration du dialogue entre le ministère des Finances et les ministères sectoriels devrait être un des objectifs de toute réforme de la GDP. Cela peut nécessiter des restructurations des organisations, des réaffectations de personnel pour permettre aux ministères sectoriels de disposer de compétences adéquates et des programmes de formation visant à renforcer les capacités analytiques et de dialogue sur les politiques sectorielles des techniciens concernés.

Des actions pour améliorer les capacités d'analyse du Parlement et des séminaires de sensibilisation avec les hauts fonctionnaires, les ministres, les parlementaires députés et les responsables des collectivités locales doivent être conduites. Pour renforcer les capacités des individus, un programme de formation pour chaque composante de la réforme est essentiel. Toutefois, la formation sera inutile si le personnel n'a aucune stimulation pour travailler efficacement. Les salaires bas et les activités privées entreprises par le personnel pour survivre entravent fortement l'efficacité de toute réforme. De meilleures rémunérations et des stimulations basées sur les perspectives de promotion et la reconnaissance de la qualité du travail sont nécessaires.

L'assistance technique peut contribuer au renforcement des capacités, toutefois son impact dépend strictement du contexte politique et économique. Ainsi, sur l'examen de 10 pays ayant bénéficié de l'assistance technique du FMI les résultats ne sont jugés « encourageant ou très encourageants » que pour deux pays seulement (Diamond et al., 2005a).

La notion de capacité est une notion relative, le niveau des capacités devant être estimé à partir des objectifs de la réforme. Si l'écart entre les capacités existantes et

les besoins pour remplir les objectifs d'une réforme est excessif, il convient de s'interroger sur la pertinence des réformes envisagées et de les réexaminer en profondeur, plutôt que d'essayer de définir des programmes de formation de grande ampleur ou de proposer un recours massif à des consultants extérieurs.

#### 5.2.4. *La gestion de la réforme*

Pour disposer d'un cadre général, une stratégie de réforme doit être préparée qui définira les objectifs de la réforme, les priorités, les phases de la réforme sur le moyen terme, les responsabilités de chaque acteur, le programme de renforcement des capacités associé à la réforme et les dispositions pour piloter les processus de réforme.

Il convient ensuite de mettre en place les dispositifs de gestion qui en général comprennent un comité de pilotage impliquant les décideurs politiques, chargé de donner les orientations générales, un secrétariat ou une direction en charge de la réforme, des comités techniques et groupes de travail. Il est important que les ministères sectoriels soient associés à ces différents comités et groupes de travail. Le secrétariat ou la direction en charge de la réforme doit jouer un véritable rôle d'animation des comités techniques et des groupes de travail, assurer un suivi de la mise en place des nouvelles méthodes et procédures, élaborer et mettre en œuvre les plans de formations subséquents, organiser la communication entre services administratifs en direction de la société civile.

Réformer un système budgétaire est un processus continu et, en grande partie un processus d'apprentissage « sur le tas ». Les changements de l'environnement économique social ou politique et des conséquences imprévues des mesures de réforme peuvent nécessiter de réexaminer certaines mesures de réforme. Tout au long du processus de réforme une évaluation systématique et régulière des résultats atteints doit être conduite, pour s'assurer que la réforme est sur les rails, identifier et mettre en œuvre toute mesure correctrice nécessaire.

#### 5.2.5. *Le « phasage » des mesures de réforme*

La nécessité d'inscrire la réforme dans la durée et de tenir compte du contexte national a entraîné une réflexion sur la manière d'établir les priorités et d'assembler en séquence les mesures de réforme (dit ici le « phasage »). Selon le principe « construire les bases en premier lieu » développé par Schick (1998a), il existe un processus d'apprentissage qui doit commencer par la construction des « bases », qui consiste notamment en la mise en place d'un budget de moyens robuste, et le développement d'une culture du contrôle, grâce aux contrôles centraux exercés en général par le ministère des

Finances<sup>[81]</sup>. Les approches budgétaires orientées vers la performance ne peuvent être développées qu'une fois ces bases en place. Schick (1998a) précise toutefois que le processus d'apprentissage de la culture du contrôle qu'il préconise « *ne peut porter ses fruits que si les contrôles (centraux) sont exercés de manière juste et réaliste* ». Le fait que cette condition ne soit pas systématiquement remplie suggère de ne pas limiter le renforcement des bases au seul renforcement des contrôles du ministère des Finances.

Stevens (2004) note qu'il n'existe pas de consensus sur ce que sont les bases. Les bases de Schick sont essentiellement des procédures visant à la régularité, la probité et à l'économie. La première plateforme de l'approche développée au Cambodge est centrée sur la crédibilité du budget et l'objectif de discipline budgétaire globale. Tommasi (2009) liste dans les divers domaines de la GDP des procédures basiques qui rejoignent ces deux approches mais comprennent en plus des mesures visant à renforcer la transparence, le contrôle de l'ISC et la redevabilité à l'égard du Parlement. Vani (2009) estime que la première étape du renforcement d'un système de GDP doit être le renforcement des systèmes comptables et de production de rapports financiers. Compte tenu des remarques présentées *supra*, cette étape est loin d'être franchie dans beaucoup de pays.

De nombreux guides ou manuels font référence à la thèse de Schick, en particulier le manuel de la Banque mondiale (1998) qui a contribué à sa diffusion. Toutefois, Allen (2009) remarque, pour le déplorer, que les donateurs et les cadres du pays préfèrent souvent s'engager vers de réformes plus ambitieuses avant de construire les bases des systèmes de la GDP. Il est souvent difficile de réconcilier la mise en place des bases avec des objectifs de réforme plus ambitieux. Pour résoudre ce type de difficultés, l'approche par plateforme développée par Brooke (2003) vise à identifier une séquence de plateformes permettant de passer par étapes du renforcement des bases à des réformes plus ambitieuses, sur une période d'une dizaine d'années. Chaque plateforme vise à atteindre un niveau de données de résultats et doit permettre de jeter les bases de la plateforme suivante. Par exemple, au Cambodge la première plateforme est centrée sur l'objectif de crédibilité du budget et la deuxième sur la prévisibilité et le contrôle de l'exécution budgétaire. Seulement une fois ces deux étapes franchies, il sera envisagé de s'attaquer à la programmation des dépenses à moyen terme, puis au développement d'une culture managériale orientée vers les produits et résultats socio-économiques. (Banque mondiale et FMI, 2006 ; DFID, 2005).

---

[81] L'expression « contrôle externe » utilisée par Schick fait référence aux contrôles internes à l'exécutif, mais externes aux ministères sectoriels.

Cette approche a l'avantage de montrer que le processus de réforme est graduel. Toutefois, il convient d'éviter d'être trop schématique dans son application. Le processus de réforme est un processus continu qui doit tenir compte de l'environnement. Ainsi, Diamond (2006) parle du caractère évolutionniste des réformes. Des retours en arrière ne sont pas à exclure. À chaque phase il convient de conforter les résultats atteints lors des phases suivantes. Pour le moyen ou le long terme, il est souvent prématuré de définir des mesures précises de réforme<sup>[82]</sup>. Les mesures d'application immédiates peuvent être distinguées des mesures plus avancées, mais les difficultés sont croissantes au fur et à mesure que l'on cherche à détailler les réformes futures en une série de plateformes. Au-delà de la première phase de la séquence des réformes, il est souvent préférable de se limiter à de grandes orientations.

La construction des bases doit souvent être combinée avec des mesures plus avancées. Les pays ne partent pas de zéro en matière de réforme de la GDP, bien que souvent leur système de GDP présente des dysfonctionnements importants sur des processus que l'on peut juger basiques. Idéalement, il convient de respecter des ordres logiques dans les mesures de réforme. Par exemple, un CDMT sectoriel ne pourra être réellement effectif que si un TOFE et un CDMT global sont opérationnels. Il est douteux qu'un CDMT global remplisse son rôle, s'il n'est pas examiné en Conseil des ministres. La comptabilité d'exercice sera un exercice futile si les faiblesses actuelles des systèmes comptables ne sont pas résolues, etc<sup>[83]</sup>.

En pratique, cet ordre logique n'a pas toujours été respecté. Certains pays ont pu ainsi mettre en place des CDMT sectoriels non cadrés par un CDMT global, d'autres ont pu développer des classifications programmatiques sans que les systèmes comptables n'aient été adaptés. Il est alors nécessaire de mêler des réformes « basiques » au sens de Schick avec des mesures visant à renforcer ou corriger des réformes plus ambitieuses, mises en place prématurément. Par exemple, tout pays ayant des CDMT sectoriels isolés devrait soit abandonner l'exercice, soit s'attacher à développer un CDMT global. Plusieurs pays francophones ont décidé de mettre en place de nouvelles LRLF, orientées vers les budgets de programme. Conjointement à cette mise en place, ils auront à s'attaquer à la résolution des déficiences, sur des procédures basiques, identifiées dans les évaluations du cadre PEFA.

Ces situations présentent le risque de conduire à un empilement hétéroclite de mesures de réforme à objectifs différents et à un éparpillement des efforts. Pour écarter ce

[82] Allen (2009) critique sévèrement l'approche par plateformes sur ce point. Il estime qu'elle risque d'aboutir à des exercices purement formels, détaillant excessivement les mesures de réforme.

[83] Une analyse détaillée des ordres logiques des mesures de renforcement de la GDP dans les différents domaines de la GDP (questions transversales et phases du cycle de la dépense) est proposée dans Tommasi, 2009.

risque, chaque mesure de réforme doit être évaluée au regard de sa capacité à faire progresser le système de GDP selon ses objectifs spécifiques et dans le contexte précis de chaque pays, et adaptée en fonction de ce contexte.

### 5.3. Quelques points d'attention au niveau sectoriel

Au niveau sectoriel, les actions de réforme en matière de GDP doivent, de la même manière qu'au niveau global, viser à renforcer la capacité des systèmes de gestion budgétaire à réaliser les objectifs de la GDP.

La réalisation de la discipline budgétaire globale dépend en premier lieu du ministère des Finances. Toutefois, les interventions au niveau sectoriel dans ce domaine vont au-delà du simple respect des instructions du ministère des Finances. Une couverture plus complète du secteur dans la documentation budgétaire, ou dans des rapports annexes, des éléments extrabudgétaires tels que certains projets financés par l'extérieur, et les opérations des établissements publics non marchands dépend en grande partie de la capacité des ministères sectoriels à coordonner les activités placées sous leur tutelle. Les évaluations des risques budgétaires liés aux PPP nécessitent leur expertise technique.

Les contrôles de régularité du ministère des Finances ont leurs limites. La probité et l'économie dépendent en grande partie des actions menées au niveau sectoriel. Ces actions comprennent, parmi d'autres, la mise en place effective de contrôles *a posteriori* au sein des ministères sectoriels lorsque ceux-ci sont quasi-inexistants, ce qui est fréquent, le développement d'outils simples de gestion (cf. sous-section 3.2.6), l'exercice par les gestionnaires d'un contrôle sur les états de paye de leur personnel, et le renforcement de la gestion des marchés.

L'allocation intersectorielle est essentiellement politique. Les secteurs doivent alimenter le débat politique de manière pertinente. Les développements des stratégies, leur chiffrage, les travaux de simulation à l'aide des différents modèles développés dans plusieurs pays permettent d'alimenter le débat stratégique en amont des procédures de programmation des dépenses.

Le renforcement du dialogue entre les secteurs, le ministère des Finances, le ministère du Plan et les services du Premier ministre, doit être un élément essentiel du processus budgétaire. Ce devrait être l'objectif des procédures CDMT. Lorsque cet objectif n'est pas atteignable à travers un CDMT, il convient d'encourager sa réalisation dans le cadre du budget annuel. Arriver à une meilleure compréhension commune des différents services faciliterait la réflexion sur les stratégies. Comme nous l'avons suggéré, il convient de conduire des actions de sensibilisation et de formation à cet effet.

La procédure de préparation du budget au sein des secteurs doit s'adapter aux échéances définies pour l'ensemble des ministères, mais la procédure d'allocation des ressources intrasectorielle est à définir secteur par secteur. La préparation du budget au sein des secteurs doit comprendre les analyses des risques budgétaires, dont ceux liés aux PPP, l'utilisation des divers outils techniques d'évaluation socio-économiques des projets et la recherche d'une meilleure intégration des organismes semi-autonomes dans le processus décisionnel. Dans le secteur des infrastructures les évaluations des coûts et avantages des investissements, l'analyse des charges récurrentes et l'examen des questions de tarification sont importantes avec ou sans grande réforme budgétaire. L'efficacité de l'allocation des ressources est dépendante du développement de bases de données, de bulletins statistiques et d'outils tels que la carte scolaire.

Le succès dans la mise en place des budgets de programme, en cours de réalisation ou décidée dans plusieurs pays dépend dans sa plus grande partie des travaux au niveau sectoriel. Confier l'ordonnancement aux ministères et éventuellement à terme aux responsables de programme impose une professionnalisation des fonctions de gestion financière au sein des ministères. La production de projets et rapport annuels de performance nécessitera de renforcer et unifier les systèmes de suivi de la performance et de production de « CDMT » isolés. Le succès de l'opération dépend aussi de la capacité des bailleurs de fonds à jouer le jeu et éviter d'entraîner les pays dans un éparpillement des efforts entre approches et outils ayant des objectifs communs, mais de nature différente.

Les interventions au niveau sectoriel doivent reposer sur une analyse de l'existant. Le cadre PEFA permet de disposer d'une identification des faiblesses au niveau général, en fournissant une analyse des diverses dimensions et sous-dimensions de la performance, l'analyse étant d'ailleurs plus importante que les notes. Le tableau 9 présente selon les dimensions de ce cadre quelques points complémentaires sur lesquels l'attention pourrait être portée au niveau du secteur.

**Tableau 9** *Points d'attention dans l'analyse de la GDP dans un secteur - À examiner ministère par ministère dans le cas de secteurs couvrant plusieurs ministères*

<b>Dimension de la performance selon le PEFA</b>	<b>Points d'attention particuliers pour le secteur</b>
<b>Crédibilité du budget</b>	
Exécution budgétaire et arriérés	Taux d'exécution du budget par rapport au budget initial du secteur base ordonnancement et paiement Accumulation d'arriérés dans le secteur : (i) arriérés au Trésor (ii) arriérés non ordonnancés.
<b>Exhaustivité et transparence</b>	
Classification des dépenses	Les projets ou groupes de projet d'investissement sont-ils identifiés ? Les dépenses de personnel sont-elles réparties par destination de manière à pouvoir les ventiler par sous-fonction ? Une ventilation des dépenses par région est-elle disponible, au minimum en exécution ?
Couverture des dépenses de l'administration centrale	Les aides projet sont-elles budgétisées ? A-t-on une appréciation des aides non budgétisées ? Quelle est la part des dépenses de l'administration centrale non couvertes par le budget de l'État (dépenses sur recettes propres des établissements publics, comptes spéciaux du Trésor, etc.) ? Des rapports concernant ces dépenses extrabudgétaires sont-ils produits ?
Dépenses des administrations infranationales	Quelles sont les compétences confiées aux collectivités locales ? De quelle manière la programmation et le suivi des compétences transférées aux collectivités locales sont-ils effectués ?
Risques budgétaires	Les risques budgétaires liés aux concessions sont-ils examinés ?
<b>Budgétisation basée sur les politiques publiques</b>	
Préparation du budget	Quelles sont les procédures internes de préparation du budget ? Quelle est la nature du dialogue entre la DAAF, la direction chargée de la planification et les directions techniques ? Les directives du ministère des Finances laissent-elles suffisamment de temps aux ministères sectoriels pour élaborer leurs propositions budgétaires ?
Stratégies, modèles, bases de données	Existence d'une stratégie et réalisme de cette stratégie, Quelles sont les bases de données du secteur ? Quelle est leur rythme de mise à jour ? Sont-elles suffisantes pour effectuer une programmation des dépenses ? Existe-t-il une stratégie sectorielle ? A-t-elle été examinée par le Conseil des ministres ? A-t-elle été examinée par le Parlement ? A-t-elle été préparée à travers un processus participatif ? Est-elle réaliste ? Existe-il un modèle de simulation des stratégies ?
CDMT	Existe-t-il un CDMT sectoriel ? Est-il conforme au CDMT global (si celui-ci existe) ?

Dimension de la performance selon le PEFA	Points d'attention particuliers pour le secteur
<b>Prévisibilité et contrôle de l'exécution du budget</b>	
Mise en place des crédits	Existe-t-il des délais de mise en place des crédits ? De quelle manière les délégations de crédits au service déconcentrés sont-elles effectuées ? Quel est le degré de prévisibilité de cette répartition ?
Contrôle interne	Qui est l'ordonnateur ? Le contrôle financier contrôle-t-il les ordonnancements parallèlement aux contrôles du comptable ? Le contrôle financier contrôle-t-il les engagements pluriannuels ? Les ministères tiennent-ils une comptabilité des engagements pluriannuels ? Quelles sont les procédures de paiement spéciales ? Quels sont les mécanismes de contrôle au sein des ministères et notamment les travaux des inspections ? Comment sont suivies les dépenses jusqu'à destination ? Existe-t-il une comptabilité matière ? Quel est son degré de fiabilité ?
Marchés	Marchés (cf. guide OCDE-CAD)
Gestion du personnel	La DRH tient-elle un fichier du personnel ? Si oui, existe-t-il des procédures de rapprochement entre ce fichier et les fichiers tenus par les ministères de la Fonction publique et des Finances ? Comment sont gérés les personnels hors fonction publique ? La DRH dispose/publie-t-elle des états sur les dépenses de personnel hors titre « dépenses de personnel » ?
<b>Rapports et suivi financier</b>	
Budget du ministère	Les ministères tiennent-ils une comptabilité des engagements et ordonnancements ? Quelles sont les procédures de rapprochement avec le Trésor et le contrôle financier ? Comment s'effectuent les rapprochements entre la comptabilité des établissements et celle du ministère ?
Établissements publics	Les établissements publics publient-ils leur budget et leur rapport d'exécution budgétaire ?
<b>Surveillance externe</b>	
Cour des Comptes	La Cour/Chambre des comptes audite-t-elle les activités du secteur ?
Parlement	Le Parlement se réunit-il en commission ? Quelle commission sectorielle suit le secteur ? Comment se coordonne-t-elle avec la commission des Finances ? De quels moyens dispose-t-elle ?

Source : auteur.



# Conclusion

Les systèmes de GDP sont essentiels pour la mise en œuvre des politiques publiques. Leur capacité à assurer efficacement cette tâche dépend de leur capacité à remplir les trois objectifs spécifiques de la GDP (assurer la discipline financière globale, une allocation des ressources conforme aux objectifs de politique publique et une prestation efficiente des services publics) et à respecter des valeurs sociétales telles que la probité, le respect des lois et règlements, la transparence et la redevabilité à l'égard du Parlement.

Un cadre législatif bien défini, une répartition claire des responsabilités entre acteurs, comprenant une plus grande responsabilisation des ministères sectoriels qu'actuellement, une documentation budgétaire permettant l'analyse de la politique budgétaire et une classification des dépenses budgétaires remplissant les besoins pour l'analyse de la politique budgétaire et la gestion courante sont nécessaires pour disposer d'un cadre adéquat pour une bonne gestion budgétaire.

La procédure de préparation du budget doit prendre en compte à la fois les contraintes financières et les politiques publiques. Cela nécessite une organisation de la préparation budgétaire disciplinée comprenant l'implication des décideurs politiques dans les prises de décisions stratégiques, une préparation du budget sous contrainte financière et laissant suffisamment de temps aux ministères sectoriels pour effectuer leurs arbitrages internes. La programmation pluriannuelle des dépenses peut contribuer à renforcer la capacité des systèmes de GDP à remplir leurs objectifs, à condition qu'elle soit effectuée en tenant compte des contraintes financières et qu'elle forme un processus unifié avec celui de la préparation du budget. Les procédures d'exécution du budget doivent à la fois veiller au respect des autorisations budgétaires et des lois et règlement et faciliter une prestation efficiente des services publics. Une rationalisation des contrôles de l'exécution budgétaire est souvent nécessaire. Cette rationalisation comprend leur renforcement dans les domaines présentant le plus de risques fiduciaires, et leur simplification et assouplissement dans les domaines où leur multiplication engendre des inefficiences. Un système robuste de production de rapports financiers est un préalable pour que les systèmes de GDP fonctionnent efficacement. Il serait illusoire de prétendre bien programmer ce qui n'est pas suivi.

L'examen du fonctionnement actuel des systèmes de GDP dans les pays africains francophones montre que si le cadre juridique et les procédures budgétaires et comptables formelles sont définis de manière adéquate pour l'exercice des contrôles de régularité, leur application pratique révèle dans plusieurs pays d'importants dysfonctionnements.

Ces dysfonctionnements s'expliquent souvent par le poids des informalités. Les procédures de la GDP doivent viser à révéler ces informalités par la mise en place de mécanismes visant à rendre les prises de décisions plus transparentes et à développer la redevabilité des gestionnaires comme des responsables politiques. Introduire des réformes de manière technocratique sans s'attaquer à ses aspects informels est voué à l'échec. Le contrôle externe de la Cour (ou Chambre) des Comptes et du Parlement est essentiel pour limiter les effets négatifs des informalités. Le renforcement de ces institutions devrait être une des priorités dans les réformes budgétaires. La décentralisation budgétaire peut contribuer sous un certain nombre de conditions à améliorer l'efficacité et l'efficience dans les prestations de service public, mais elle nécessite la mise en place de dispositifs de suivi et de redevabilité adéquats.

L'insatisfaction générée par le caractère, souvent, excessivement procédurier des systèmes traditionnels de GDP, le souci de renforcer la prise en compte des politiques publiques et les besoins des citoyens dans la GDP, et de faire mieux avec le même niveau de ressources ont mis à l'ordre du jour le développement d'approches budgétaires plus spécifiquement orientées vers la performance. Ainsi, plusieurs pays africains francophones mettent en place ou mettront en place des budgets de programme.

Le développement de nouvelles approches budgétaires ne doit pas conduire à négliger les actions de renforcement et de rationalisation de l'existant, qui sont souvent des préalables pour que ces approches soient efficaces. Le développement d'une gestion axée sur les résultats dépend en premier lieu de la capacité du système de GDP à remplir ses objectifs dans le contexte national. Cette capacité n'est pas mécaniquement liée à une technique budgétaire donnée, dont l'efficacité dépend du contexte socio-économique et culturel de chaque pays. Les pays qui mettent en place des budgets de programme auront à conduire des réformes dans deux directions complémentaires, mais néanmoins différentes : (i) le renforcement et la rationalisation des procédures budgétaires existantes, dont en particulier de suivi financier ; (ii) le développement de mesures de gestion spécifiquement orientées vers la performance.

Les bailleurs de fonds dans le cadre de la gestion de leurs aides ont été conduits à préconiser la mise en place de dispositifs spécifiques comprenant, par exemple, des CDMT sectoriels, des plans de travail annuels et des suivis spécifiques de la performance. Il conviendra de veiller à la cohérence de ces dispositifs avec les réformes budgétaires engagées par les pays. De manière générale, il convient de garder à l'esprit qu'un processus de réforme de la GDP est un processus lent, qui doit être adapté aux spécificités nationales et développé graduellement à travers une séquence de phases successives adaptées au contexte national.

# Liste des sigles et abréviations

<b>AGETIP</b>	Agence d'exécution des travaux d'intérêt public (Sénégal)
<b>AE</b>	Autorisation d'engagement
<b>ARMP</b>	Autorité de régulation des marchés publics
<b>AsDB</b>	<i>Asian Development Bank</i> / Banque asiatique de développement
<b>CBMT</b>	Cadre budgétaire à moyen terme
<b>CDMT</b>	Cadre des dépenses à moyen terme
<b>CEMAC</b>	Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale
<b>CFAP</b>	Classification des fonctions des administrations publiques / <i>Classification of Functions of Government (COFOG)</i>
<b>CIAP</b>	Comité interministériel d'audit des programmes
<b>CP</b>	Crédit de paiement
<b>CGAF</b>	Compte général de l'administration des finances
<b>DAAF</b>	Direction chargée des affaires administratives et financières
<b>DFID</b>	<i>Department for International Development</i>
<b>DGB</b>	Direction générale du budget
<b>DGTCP</b>	Direction générale du Trésor et de la comptabilité publique
<b>DIAL</b>	Développement institutions et analyses de long terme
<b>DIRE</b>	Délégation interministérielle à la réforme de l'État
<b>DRH</b>	Direction des ressources humaines
<b>DSRP</b>	Document de stratégie de réduction de la pauvreté
<b>EPA</b>	Établissement public administratif
<b>EPIC</b>	Établissement public industriel et commercial
<b>EPS</b>	Établissement public de santé
<b>FMI</b>	Fonds monétaire international
<b>GAR</b>	Gestion axée sur les résultats
<b>GDP</b>	Gestion des dépenses publiques
<b>GFP</b>	Gestion des finances publiques
<b>IEO</b>	<i>Independent Evaluation Office</i>
<b>IFACI</b>	Institut Français de l'Audit et du Contrôle internes
<b>IGE</b>	Inspection générale d'État
<b>IGF</b>	Inspection générale des finances
<b>IGS</b>	Inspection générale des services
<b>INTOSAI</b>	<i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i> / Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques

<b>IPSASB</b>	<i>International Public Sector Accounting Standards Board /</i> Conseil des normes comptables internationales du secteur public
<b>ISC</b>	Institution supérieure de contrôle
<b>LOLF</b>	Loi organique relative aux lois de finances
<b>LRLF</b>	Loi relative aux lois de finances
<b>MSFF</b>	Manuel des statistiques de finances publiques / <i>Government Finance Statistics Manual (GFSM)</i>
<b>MTBF</b>	<i>Medium-Term Budget Framework</i>
<b>MTEF</b>	<i>Medium-Term Expenditure Framework</i>
<b>MTFF</b>	<i>Medium-Term Fiscal Framework</i>
<b>NGP</b>	Nouvelle gestion publique
<b>NPM</b>	<i>New Public Management</i>
<b>OMD</b>	Objectifs du Millénaire pour le développement
<b>OCDE</b>	Organisation de coopération et de développement économiques
<b>OCDE-CAD</b>	Comité d'aide au développement de l'OCDE
<b>ONG</b>	Organisation non gouvernementale
<b>PEFA</b>	<i>Public Expenditure and Financial Accountability /</i> Dépenses publiques et responsabilité financière
<b>PGI</b>	Progiciel de gestion intégré
<b>PIB</b>	Produit intérieur brut
<b>PIFC</b>	<i>Public Internal Financial Control</i>
<b>PIP</b>	Programme d'investissement public
<b>PMO-RALG</b>	<i>Prime Minister's Office-Regional Administration and Local</i> <i>Government (Tanzanie)</i>
<b>PPA</b>	Paiement par anticipation
<b>PPBS</b>	<i>Planning, Programming and Budgeting System</i>
<b>PPP</b>	Partenariat public-privé
<b>PPTE</b>	Pays pauvres très endettés
<b>RONC</b>	Rapport sur l'observation des normes et des codes
<b>ROSC</b>	<i>Report on the Observance of Standards and Codes</i>
<b>SIGFP</b>	Système intégré de gestion des finances publiques
<b>SIGMA</b>	<i>Support for Improvement in Governance and Management</i>
<b>SRP</b>	Stratégie de réduction de la pauvreté
<b>TOFE</b>	Tableau des opérations financières de l'État
<b>TVA</b>	Taxe sur la valeur ajoutée
<b>UDEAC</b>	Union douanière et économique de l'Afrique centrale
<b>UEMOA</b>	Union économique et monétaire ouest-africaine

# Glossaire

**Activité** : élément du processus de production des services publics. Les activités de l'administration publique utilisent des moyens (ressources) pour fournir des produits (services rendus).

**Activités quasi-budgétaires** : activités des banques centrales, des institutions financières publiques et des entreprises publiques non financières qui visent à la poursuite de politiques publiques. Les obligations de service public imposées à des entreprises d'État et non compensées sont des activités quasi-budgétaires.

**Administrations publiques** : ensemble des unités institutionnelles dont la fonction principale est de produire des services non marchands ou d'effectuer des opérations de redistribution du revenu et des richesses nationales. Elles tirent la majeure partie de leurs ressources de contributions obligatoires. Le secteur des administrations publiques comprend :

- les **administrations publiques centrales**, qui relèvent du pouvoir central d'un pays (les services déconcentrés des ministères font partie de l'administration centrale) ;
- dans les États fédéraux, les **administrations des États (ou Provinces) fédérés** ;
- les **administrations publiques (ou collectivités) locales**, qui couvrent des divisions du territoire national et disposent de leur propre budget et de leurs assemblées élues (elles comprennent, par exemple, les régions, départements et communes) ;
- les **administrations de sécurité sociale** (en France), dans d'autres pays ces administrations sont considérées comme faisant partie des autres administrations publiques).
- les **administrations publiques infranationales** regroupent les administrations des États fédérés et les collectivités locales.

**Annualité (principe de l')** : principe selon lequel l'autorité budgétaire est conférée par le Parlement pour une période de douze mois.

**Arriérés de paiements** : montants qui n'ont pas été payés à la date spécifiée par un contrat ou dans le délai normalement accordé par les fournisseurs pour des transactions du même type.

**Audit :** examen des comptes, de la gestion ou de la performance d'une organisation. Les audits de régularité vérifient le respect des règles légales et administratives, la probité, et l'adéquation des systèmes de gestion. Les audits financiers examinent les états financiers et les systèmes comptables sur lesquels ces états sont fondés. Les audits de performance examinent l'économie, l'efficience et l'efficacité avec lesquelles les ressources sont utilisées.

**Audit externe :** audit conduit par une institution indépendante de l'exécutif. Voir « Institution supérieure de contrôle des finances publiques ».

**Audit interne :** l'audit interne est une activité indépendante et objective, qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée.

**Autorisations d'engagement :** elles constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées.

**Balance du Trésor :** la balance du Trésor présente par compte du plan comptable de l'État le total des opérations de débit et crédit et le montant du solde débiteur et créateur.

**Budget de l'État :** acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses annuelles de l'État. Le budget de l'État couvre les dépenses et recettes de l'administration publique centrale à l'exception de certaines entités extrabudgétaires.

**Budget de programme :** budget structuré en programmes et, éventuellement, sous-programmes (ou actions) et activités, comprenant des exposés des stratégies et des objectifs, et des indicateurs de performance.

**Budget économique :** compte prévisionnel, présenté en annexe du projet de loi de finances de l'année, retraçant les données prévisibles de l'activité économique au cours de cette même année.

**Budget général :** retrace toutes les recettes et toutes les dépenses de l'État, à l'exception des recettes affectées par la loi de finances à certaines dépenses (Forum de la performance, 2008).

**Cadre des dépenses à moyen terme (CDMT) :** programme de dépenses glissant, préparé annuellement et donnant des projections indicatives de dépenses annuelles sur une période de trois à quatre ans. Le CDMT doit être conforme au TOFE prévisionnel. Le CDMT détaille les dépenses selon leur destination (structures administratives, programme, etc.). On distingue souvent :

- **le CDMT global**, appelé aussi cadre budgétaire à moyen terme (CBMT) qui présente les dépenses par ministère ou secteur, et qui sert souvent à encadrer la préparation du budget et des CDMT sectoriels ;
- **les CDMT sectoriels/ministériels** qui traitent de l'allocation intrasectorielle des ressources.

En Afrique, certains CDMT sectoriels ne correspondent pas à la définition donnée ici, et sont plus des outils de simulation et négociation que des instruments visant à établir les priorités entre programmes.

**Classification économique** : classification des dépenses d'après leur caractère économique (dépenses de personnel, de biens et services, etc.).

**Classification fonctionnelle** : classification des dépenses par objectifs socio-économiques. La classification des fonctions des administrations publiques (CFAP) des Nations unies est la norme internationale.

**Classification par nature** : ce devrait être une classification économique des dépenses, mais elle mélange quelquefois les catégories économiques et les catégories administratives.

**Collectivités locales** : voir administrations publiques locales.

**Comptabilité analytique (ou de gestion)** : elle analyse les coûts complets des produits et/ou des services, notamment en répartissant les coûts indirects par produit.

**Comptabilité budgétaire** : la comptabilité budgétaire décrit la mise en place des crédits et retrace leur utilisation à différentes étapes du circuit de la dépense, le plus fréquemment au stade de l'engagement et de l'ordonnancement.

**Comptabilité générale** : la comptabilité générale vise à apprécier la situation financière de l'État.

**Comptabilité de caisse** : méthode comptable qui consiste à ne présenter dans les états financiers les opérations et les événements que lorsque l'entité constate une entrée ou une sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie, comme les emprunts bancaires.

**Comptabilité d'exercice (ou patrimoniale, ou de droits constatés)** : méthode comptable qui consiste à porter en compte les opérations ou événements au moment où la valeur économique est créée, transformée, échangée ou transférée ou encore au moment où elle s'éteint, et à enregistrer tous les flux économiques (et non seulement les flux monétaires).

**Comptabilité en partie double** : méthode de tenue des livres comptables. Elle consiste à décrire chaque événement de deux points de vue différents, en l'inscrivant dans deux comptes différents. Impérativement, l'un des deux comptes doit être débité et l'autre doit être crédité de manière à établir la contrepartie.

**Comptabilité en partie simple** : méthode de tenue des livres comptables. Chaque opération n'est inscrite qu'une fois dans les livres comptables, par exemple dans les colonnes d'un journal dépenses-recettes.

**Comptable public** : fonctionnaire ou agent ayant qualité pour exécuter au nom d'un organisme public des opérations de recettes, de dépenses ou de maniement de titres. Il contrôle la régularité des opérations effectuées par l'ordonnateur et gère les fonds sans être autorisé à prendre des décisions concernant leur utilisation.

**Comptes administratifs** : comptes tenus par l'ordonnateur concernant l'utilisation de crédits budgétaires. Les comptes administratifs permettent de comparer ligne par ligne les prévisions du budget et les ordonnancements.

**Comptes de gestion** : le compte de gestion d'un comptable public est l'ensemble des documents justifiant et résumant la totalité des opérations exécutées sous sa responsabilité. Le compte de gestion produit en fin d'année doit concorder avec le compte administratif. Il est soumis au contrôle juridictionnel de la Cour (ou Chambre) des comptes.

**Comptes spéciaux du Trésor** : comptes distincts du budget général, retraçant des dépenses et des recettes de l'État, entre lesquelles on veut établir un lien.

**Contrôle de gestion** : système de pilotage mis en œuvre par le responsable d'une unité ou d'un programme en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés, l'activité développée et les résultats obtenus, notamment par le biais d'outils comptables ou statistiques.

**Contrôle interne** : le contrôle interne est un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation, et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants : (i) exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces ; (ii) respect des obligations de rendre compte ; (iii) conformité aux lois et réglementations en vigueur ; (v) protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages.

**Contrôleur financier** : contrôleur qui vérifie la régularité de l'engagement des dépenses effectué par l'ordonnateur ou le gestionnaire de crédits et qui, dans certains pays, vise aussi les ordonnancements.

**Crédits de paiement** : les crédits de paiement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations d'engagement.

**Crédit évaluatif** : crédits dont le montant est indicatif et qui peut être dépassé. Il s'agit de crédits tels que les crédits relatifs aux charges de la dette de l'État, aux frais de justice ou à la mise en jeu des garanties accordées par l'État.

**Crédits limitatifs** : montant plafonné d'une somme inscrite dans le projet de loi de finances, que les administrations ne peuvent pas dépasser durant la période d'exécution du budget. Sauf exception, les crédits sont limitatifs.

**Décret de répartition** : dès la promulgation de la loi de finances, le décret de répartition fixe les crédits ouverts.

**Dépense fiscale** : les dépenses fiscales s'analysent comme des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal.

**Dépenses quasi budgétaires** : voir activités quasi budgétaires.

**Dette publique** : ensemble des dettes de l'État résultant des emprunts que ce dernier a émis ou garantis.

**Économie** : capacité à acheter des moyens (intrants) de bonne qualité, au moindre coût.

**Efficienc**e : consiste pour un même niveau de ressources, à accroître les produits des activités publiques ou, pour un même niveau d'activité, à nécessiter moins de moyens.

**Efficacité** : fait d'atteindre un résultat conforme à l'objectif fixé. L'efficacité se mesure par comparaison entre un objectif et le résultat effectivement obtenu.

**Finances publiques** : ensemble des opérations et règles gouvernant les finances des administrations publiques.

**Engagement comptable** : l'engagement comptable est la passation d'une écriture indiquant qu'un engagement juridique consommera un crédit de paiement ou une autorisation d'engagement. L'engagement comptable doit précéder l'engagement juridique.

**Engagement juridique** : l'engagement juridique est l'étape du processus de dépenses à laquelle un contrat ou toute autre forme d'accord est passé, en général en vue de la livraison future de biens ou de services. Une obligation de paiement n'est constatée qu'une fois le service rendu ou la livraison effectuée.

**Équilibre (principe de l')** : les dépenses sont équilibrées par des recettes et emprunts, le besoin de financement de l'État et ses modalités de couverture sont décrits.

**Fonds extrabudgétaires** : ils effectuent des opérations des administrations publiques qui ne sont pas incluses dans le budget annuel (ou dans le budget général, selon certaines définitions).

**Fongibilité** : elle laisse la faculté de définir l'objet et la nature des dépenses dans le cadre du programme. Dit autrement, l'enveloppe budgétaire est globalisée.

**Fongibilité asymétrique** : la fongibilité est asymétrique lorsque les crédits affectés à une nature de dépense (aux crédits de personnel dans le budget français) peuvent être utilisés pour d'autres natures de dépense, sans que l'inverse soit permis.

**Gestionnaire de crédit** : un administrateur de crédits qui participe à l'exécution du budget, sans avoir le pouvoir d'émettre des ordonnancements.

**Gestion de fait** : gestion effectuée par une personne (comptable de fait) qui gère des fonds publics sans être comptable public.

**Indicateur de performance** : il mesure la performance d'un programme ou d'une organisation selon ses trois dimensions. Les indicateurs de performance comprennent des indicateurs de moyens et de produits pour mesurer l'efficacité, des indicateurs de qualité et des indicateurs de résultats socio-économiques pour mesurer l'efficacité.

**Institution supérieure de contrôle des finances publiques** : institution indépendante de l'exécutif, chargée de l'audit externe. Cour (ou Chambre) des comptes faisant partie du pouvoir judiciaire, dans les pays francophones.

**Liquidation** : opération qui a pour objectif de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense. Elle est faite au vu des titres établissant les droits acquis aux créanciers.

**Loi de finances** : loi qui autorise l'ensemble des ressources et des charges de l'État avant le début d'un exercice (loi de finances initiale), qui modifie les autorisations (loi de finances rectificative), ou constate les résultats financiers d'une année (loi de règlement).

**Loi organique relative aux lois de finances (LOLF)** : désigne, en France, la loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, qui a marqué le passage pour le budget 2006 d'un budget de moyens à un budget de programme. La LOLF française est une LRLF ayant un statut de loi organique supérieure aux autres lois.

**Loi relative aux lois de finances (LRLF)** : terme utilisé dans cet ouvrage pour désigner la loi qui fournit un cadre général pour la gestion budgétaire.

**Méthode comptable** : une méthode comptable est l'ensemble des principes comptables qui déterminent quand les effets d'opérations ou événements doivent être constatés à des fins d'information financière. Elle a trait à la date des évaluations, quelle que soit la nature de celles-ci. Il existe une variété de méthodes comptables dont les deux positions extrêmes sont la comptabilité base caisse et la comptabilité de l'exercice.

**Mise en débet** : arrêté ou jugement ministériel qui sanctionne la responsabilité financière du comptable et l'oblige à rembourser un montant.

**Mouvement de crédits** : transfert de crédits d'une rubrique du budget à une autre.

**Moyens (ou inputs, intrants)** : ressources utilisées par une activité (heures de travail du personnel, dépenses en biens et services, etc.). Les moyens peuvent se mesurer en volume ou en valeur.

**Non-affectation (principe de la)** : principe selon lequel l'ensemble des recettes assure l'exécution de l'ensemble des dépenses.

**Nomenclature budgétaire** : la classification budgétaire classe les crédits du budget et les opérations sur ces crédits budgétaires selon divers critères tels que la destination des crédits ou leur nature économique. Elle comprend différents segments correspondant à ces différents critères (classifications administrative, économique, fonctionnelle, programmatique, etc.).

**Ordonnancement (ou mandatement)** : ordre donné par l'ordonnateur au comptable public d'effectuer le paiement d'une somme due.

**Ordonnateur** : administrateur de crédits ayant le pouvoir de prescrire des ordonnancements.

**Paiement** : étape finale du processus de dépenses où le comptable public effectue le paiement.

**Passif** : obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture des comptes, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêt des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie attendue de celui-ci, après la date de clôture des comptes.

**Passif éventuel** : obligation potentielle de l'État à l'égard d'un tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance ou non d'un ou plusieurs événements futurs incertains, qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'État (par exemple, risques d'assurer le service d'emprunts avalisés).

**Passifs éventuels implicites** : passifs reflétant des obligations non contractuelles des administrations publiques (par exemple, passifs liés à la restructuration du secteur financier).

**Performance** : la performance d'un programme ou dans la conduite des activités a trois dimensions : l'efficacité, l'efficience et la qualité du service apporté à l'utilisateur.

**Pertinence (d'une politique, d'un programme)** : une politique sera dite pertinente si ses objectifs explicites sont adaptés à la nature du problème qu'elle est censée résoudre. Apprécier la pertinence d'une action publique revient donc à s'interroger sur sa raison d'être.

**Public Internal Financial Control (PIFC)** : contrôle financier interne public. Concept développé par la Direction générale du Budget de la Commission européenne. Il comprend les principes et procédures du contrôle interne, placé sous la responsabilité des ministères sectoriels, l'audit interne, et une unité d'harmonisation centrale, au sein du ministère des Finances.

**Plan comptable de l'État** : le plan comptable de l'État classe toutes les opérations et événements financiers (recettes, dépenses, actifs, passifs, ...) selon leur nature économique, juridique, ou comptable.

**Politique publique** : une politique publique est un ensemble de décisions et d'activités, cohérentes au moins intentionnellement, prises par des acteurs publics qui visent à apporter une réponse plus ou moins institutionnalisée à une situation jugée problématique.

**Processus de production des services publics** : le processus de production d'une administration est l'enchaînement logique qui décrit la manière dont l'administration transforme des ressources ou moyens, par le biais des activités, en produits ou biens et services rendus. Ces produits induisent des résultats socio-économiques, c'est-à-dire une transformation de l'environnement économique et social.

**Produits des activités publiques** : les biens et services rendus par l'administration publique (généralement des services).

**Programme** : selon la définition de la LOLF française, un programme regroupe un ensemble cohérent d'actions relevant d'un même ministère et auquel sont associés des objectifs précis, définis en fonction de finalités d'intérêt général, ainsi que des résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation.

**Projet annuel de performance** : l'annexe explicative du projet de loi de finances établie pour chaque programme exprime, entre autres, les performances obtenues les années passées et attendues dans les années à venir liées à la réalisation de chacun des programmes.

**Rapport annuel de performance** : document exprimant les performances réellement obtenues par rapport aux objectifs figurant dans les projets annuels.

**Régie d'avances** : procédure qui met à disposition d'un fonctionnaire des fonds pour régler des dépenses. Les régies d'avances fonctionnent selon le principe de l'avance permanente, mais sont contrôlées à chaque reconstitution par le comptable public.

**Régulation budgétaire** : procédure consistant à « mettre en réserve » des crédits de paiement, qui ne peuvent alors pas faire l'objet d'engagement de la part des ministères.

**Report de crédit** : possibilité d'ajouter aux dotations de l'année budgétaire suivante, les crédits de paiement ouverts et non utilisés au cours de l'exercice écoulé.

**Redevabilité** (*Accountability*) : l'obligation de présenter des rapports (rendre compte) et d'assumer ses responsabilités (rendre des comptes).

**Résultat** (d'un programme) : selon les auteurs et les organisations, le terme résultat peut désigner les seuls résultats socio-économiques, ou l'ensemble constitué par les produits (services rendus) et les résultats socio-économiques (comme dans l'expression gestion axée sur les résultats).

**Résultats socio-économiques** : changements socio-économiques imputables à l'intervention publique. On peut distinguer : (i) les résultats socio-économiques directement imputables à une politique ou un programme ; (ii) les résultats socio-économiques finaux, qui sont le plus souvent la conséquence de plusieurs résultats socio-économiques déjà atteints.

**Risques budgétaires** : les passifs éventuels explicites et implicites.

**Secteur public** : le secteur public se compose des administrations publiques et des unités sous leur contrôle, engagées dans des activités à caractère industriel, commercial ou financier.

**Sincérité (principe de la) :** l'exhaustivité, la cohérence et l'exactitude des informations financières fournies par l'État.

**Solde (déficit/surplus) global (des finances publiques) :** recettes plus dons reçus, moins les dépenses moins les transactions nettes sur actifs financiers et passifs, liées aux objectifs de la politique économique.

**Spécialité des crédits (principe de la) :** le principe selon lequel les crédits ouverts en loi de finances le sont pour un objet déterminé. L'unité de spécialité budgétaire désigne le niveau de l'autorisation de dépenses que le Parlement donne au Gouvernement.

**Tableau des opérations financières de l'État (TOFE) :** situation présentant les opérations financières des administrations publiques agrégées par catégorie économique (par exemple, impôts sur le revenu, dépenses de personnel, etc.). La couverture des TOFE varie d'un pays à l'autre, mais au minimum elle correspond aux opérations du budget de l'État et aux autres opérations gérées par le Trésor.

**Transfert de crédit :** voir Virement.

**Trésor (fonction) :** correspond aux tâches liées à la gestion des flux financiers, des encaisses, des actifs financiers, des passifs et à la centralisation comptable.

**Unité (principe de l') :** le principe selon lequel le budget rassemble, dans un document unique, l'ensemble des recettes et des dépenses de l'État.

**Universalité (principe de l') :** selon ce principe, (i) les recettes et les dépenses sont inscrites dans le budget pour leur montant brut, sans compensation entre elles ; et (ii) les recettes ne sont pas affectées à une dépense prédéterminée.

**Virement :** les mouvements de crédits entre unités de spécialisation budgétaire (chapitres ou programme). Certaines LRLF distinguent les virements qui affectent la nature de la dépense, et les transferts qui affectent sa destination.

Sources : FMI, 2001 ; Forum de la performance, 2008 ; Guillaume *et al.*, 2002 ; INSEE, 2009 ; IFACI, 2009 ; INTOSAI, 2004 ; La documentation française, 2009 ; ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie *et al.*, 2005 ; République française, 2001 ; Ter-Minassian *et al.*, 1995.

# Bibliographie

**AFD, (2009)**, *Sénégal-Développement urbain : Étude de cas*,  
<http://www.afd.fr/jahia/webdav/site/afd/users/administrateur/public/AFD/Efficacite%20Aide/Senegal-Developpement-urbain.pdf>

**ALLEN, R. (2009)**, "The Challenge of Reforming Budgetary Institutions in Developing Countries", *Working Paper* n° 09/96, IMF, Washington D.C.

**ALLEN, R. et D. TOMMASI (2001)**, *Public Expenditure Management*, OCDE, Paris.

**ANDERSON, B. (2008)**, "The value of a Nonpartisan, Independent, Objective Analytical Unit to the Legislative Role in Budget Preparation" in STAPENHURST R., R. PELIZZO, D. OLSON et L. VON TRAPP, *Legislative Oversight and Budgeting: A World perspective*, World Bank Institute, Washington D.C.

**BAHL, R. et J. MARTINEZ-VAZQUEZ (2006)**, *Sequencing Fiscal Decentralization*, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.

**BANQUE MONDIALE (1998)**, *Manuel de gestion des dépenses publiques*, Banque mondiale, Washington D.C.

**BANQUE MONDIALE (2007)**, *Revue des dépenses publiques 2005-2006 en Algérie*, Banque mondiale, Washington D.C.

**BANQUE MONDIALE (2009)**, *Deterring Corruption and Improving Governance in the Electricity Sector*, Energy, Transport and Water Department, Finance, Economics and Urban Department, Banque mondiale, Washington D.C.  
<http://siteresources.worldbank.org/INTENERGY2/Resources/WBelectricitysourcebookpub.pdf>

**BANQUE MONDIALE ET FMI (2006)**, *Global Monitoring Report 2006*, Banque mondiale, Washington D.C.

**BARDHAN P. (2002)**, "Decentralization of Governance and Development", *Journal of Economic Perspectives*, vol. 16 n° 4, American Economic Association, Nashville.

**BARKBU B., C. BEDDIES et M-H LE MANCHEC (2009)**, "The Debt Sustainability Framework for Low-Income Countries", *Occasional Paper* n° 266, FMI, Washington D.C.

**BASD (1995)**, *Governance: Sound Development Management*, Asian Development Bank, Manille.

**BASINGA P., G. FRITSCHÉ, B. MEESSEN, L. MUSANGO, L. RUSA, C. SEKABARAGA, et A. SOUCAT (2008)**, *Scaling Up Performance Based Financing in Rwanda*, atelier sur le financement basé sur la performance en Afrique centrale, Anvers, 18 déc. 2008.

<http://pbfinancing.byethost24.com/wp-content/uploads/2009/06/rwandapbf-impact-evaluationantwerp-1232055820743008-3.pdf>

**BECKHARD, R. et R. HARRIS (1987)**, *Organizational Transitions*, Addison-Wesley, Reading.

**BIRD, R. et J. JUN (2005)**, "Earmarking in Theory and Korean Practice", *ITP Paper n° 0513*, Institute for International Business, Joseph L. Rotman School of Management University of Tokyo, Tokyo.

**BOEX, J. et J. MARTINEZ-VAZQUEZ (2005)**, *Local Government Finance Reform In Developing Countries: The Case Of Tanzania*, Palgrave, New York.

**BOOTHE, P. (2007)**, "Accrual Accounting in the Public Sector: Lessons for Developing Countries" in **SHAH, A.** *Budgeting and Budgetary Institutions*, Banque mondiale, Washington D.C.

**BOULEY D., J. FOURNEL et L. LERUTH (2002)**, "How Do Treasury Systems Operate in Sub-Saharan Francophone Africa?", *Working Paper n° 02/58*, FMI, Washington D.C.

**BOUVARD, M. (2009)**, « La nécessaire intégration des opérateurs de l'État dans la démarche de performance de la LOLF », *Revue française des finances publiques*, n° 105, Paris.

**BOUVIER, M. (2007)**, « Nouvelle gouvernance financière durable et conduite de la réforme budgétaire dans les pays en développement », *Revue française des finances publiques* n° 98, Paris.

**BOUVIER M., M.C. ESCLASSAN., G. ORSONI, I. BOUHADANA et W. GILLES (2004)**, *La gestion de la dépense publique dans les pays de l'Afrique francophone subsaharienne*, Direction générale de la Coopération internationale et du développement, Paris.

**BROOKE, P. (2003)**, *Study of Measures Used to Address Weaknesses in Public Financial Management in the Context of Policy-Based Support*, PEFA Secretariat, Washington D.C.

**BRUMBY, J. (2007)**, "Improving allocative efficiency" in Robinson M, *Performance budgeting: linking funding and results*, FMI, Washington D.C.

**BRUMBY, J. (2008)**, "MTEF: does the walk match the talk?", *From Diagnosis to Action Workshop*, March 2008, Banque mondiale, Washington D.C.

- BUCHANAN, J.M. (1963)**, "The Economics of Earmarked Taxes", *Journal of Political Economy* vol. 71, Chicago.
- CAFFERINI, L. et H. PIERREL (2009)**, « Pratique de l'aide sectorielle – Enseignements et perspectives pour l'AFD », *Ex Post* n° 27, AFD, Paris.
- CAIDEN N. et A. WILDAVSKY (1974)**, *Planning and budgeting in poor countries*, Transaction Publishers, New Brunswick.
- CAMIC, S. (2006)**, "Earmarking: The Potential Benefits", *Pittsburgh Tax Review* vol.4, Pittsburgh.
- CAULFIELD, J. (2002)**, "Executive agencies in Tanzania: Liberalization and Third World Debt", *Public Administration and Development* n° 22, Wiley InterScience, Hoboken.
- CHRISTENSEN, T. et P. LAEGREID (2007)**, *Transcending New Public Management: The Transformation of Public Sector Reforms*, Ashgate Publishing, Farnham.
- CIAP (2009)**, *Guide d'audit des programmes*, ministère du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État, Paris.
- COHEN, A.-G. (2005)**, *Contrôle interne et audit publics - Le PIFC pour une nouvelle gestion publique*, LGDJ, Paris.
- COLLANGE G., P. DEMANGEL et R. POINSARD (2006)**, *Guide méthodologique du suivi de la performance*, Banque mondiale, Rabat.
- COMMISSION EUROPÉENNE (2007)**, "Support to sector programmes, Guidelines n° 2", *Tools and methods series*, EuropAid, European Commission, Bruxelles.
- CONSEIL SCIENTIFIQUE DE L'ÉVALUATION (1996)**, *Petit guide de l'évaluation des politiques publiques*, La documentation française, Paris.
- COOKE, B. et U. KOTHARI (2001)**, *Participation: The New Tyranny?*, Zed Books, Londres.
- DAFFLON, B. et T. MADIES (2008)**, « Décentralisation : quelques principes issus de la théorie du fédéralisme financier », *Notes et Documents* n° 42, AFD, Paris.
- DAUMONT, R., M. DE ZAMAROCZY, P. CALLIER et B. ZILLER (1999)**, *Programmation financière. Méthodes et application à la Tunisie*, FMI, Washington D.C.
- DEAN, P. (1989)**, *Government Budgeting in Developing Countries*, Routledge, Londres.

**DEMANGEL P., D. TOMMASI, I. DAVIES, B. LASSOUED, R. POINSARD et A. OURIR (2005)**, *République de Tunisie : appui analytique au développement des budgets par objectifs*, Banque mondiale, Washington D.C.

[http://www1.worldbank.org/publicsector/civilservice/frenchadmin/Tunisie\\_Analyse\\_du\\_cadre\\_conceptuel\\_des\\_budgets\\_par\\_objectif.pdf](http://www1.worldbank.org/publicsector/civilservice/frenchadmin/Tunisie_Analyse_du_cadre_conceptuel_des_budgets_par_objectif.pdf)

**DFID (2004)**, "Drivers of Change", *Public Information Note*, DFID, Londres.

**DFID (2005)**, "A Platform Approach to Improving Public Financial Management", *Briefing July 2005*, DFID, Londres.

**DIAMOND, J. (1990)**, "Measuring efficiency in government" in PREMCHAND A. *Government Financial Management, Issues and Country studies*, FMI, Washington D.C.

**DIAMOND, J. (2002)**, "Performance Budgeting- Is accrual accounting required?", *Working Paper n° 02/240*, FMI, Washington D.C.

**DIAMOND, J. (2003)**, "From Performance to Program Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies", *Working Paper n° 03/169*, FMI, Washington D.C.

**DIAMOND, J. (2006)**, "Budget System Reform in Emerging Economies: The Challenges and the Reform Agenda", *Occasional Paper n° 245*, FMI Washington D.C.

**DIAMOND J., M. DAVIES, P. KHEMANI, T. THOMAS, et F. SARRAF (2005A)**, "IMF technical assistance evaluation: Public Expenditure Management Reform in Selected African Countries", *IMF Country Report n° 06/67*, IMF Washington D.C.

**DIAMOND, J. et P. KHEMANI (2005B)**, "Introducing Financial Management Information Systems in Developing Countries", *FMI Working Paper n° 05/196*, IMF Washington D.C.

**DIRE (2003)**, *Guide du contrôle de gestion dans les administrations*, [http://www.performance-publique.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/performance/approfondir/controle\\_gestion/guide\\_controle\\_gestion.pdf](http://www.performance-publique.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/performance/approfondir/controle_gestion/guide_controle_gestion.pdf)

**EUROPAID (2006)**, *Méthodologie d'évaluation de l'aide extérieure de la commission européenne, bases méthodologiques d'évaluation*, - vol. 1, Office des publications officielles des Communautés européennes, Luxembourg.

**EVENETT, S. et B. HOEKMAN (2005)**, "International Cooperation and the Reform of Public Procurement Policies", *CEPR Papers n° 4663*, Centre for Economic Policy Research, Londres. <http://www.cepr.org/pubs/dps/DP4663.asp>

FJELDSTAD, O.-H. (2002), "The case of the Tanzania Revenue Authority", *Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights Working papers n° 2002*, Chr. Michelsen Institute, Bergen.

FMI (2001), *Manuel de statistiques de finances publiques*, FMI, Washington D.C.

FMI (2007), *Manuel sur la transparence des finances publiques*, FMI, Washington D.C.

FORUM DE LA PERFORMANCE (2008), *Glossaire*, [http://www.performance-publique.gouv.fr/glossaire.html?no\\_cache=1](http://www.performance-publique.gouv.fr/glossaire.html?no_cache=1)

FÖLSHER, A. (2007A), "Budget Methods and Practices" in SHAH, A. *Budgeting and Budgetary Institutions*, Banque mondiale, Washington DC.

FÖLSHER A. (2007B), "A Primer on Effective Participation" in SHAH, A. *Participatory Budgeting*, Banque mondiale, Washington D.C.

FYSON, S. (2009), "The Role of Consultants in Public Finance Management Reform International", *Journal of Public Policy*, vol. 4, n° 3-4, Interscience Publishers, Genève.

GAUTHIER, B. (2006), "Public Expenditure Tracking Survey and Quantitative Service Delivery Survey" in *Sub-Saharan Africa: A Stocktaking Study*, HEC Montréal and The World Bank, Washington D.C.

<http://siteresources.worldbank.org/INTPUBSERV/Resources/477250-1165937779670/Gauthier.PETS.QSDS.Africa.STOCKTAKING.7Sept06.pdf>

GOODE, R. (1984), *Government Finance in Developing Countries*, The Brookings Institution, Washington D.C.

GREFFE, X. (1997), *Économie des politiques publiques*, Dalloz, Paris.

GROOT DE A., G. JENNES et D. CASSIMON D. (2003), *The Management of HIPC Funds in Recipient Countries A Comparative Study of Five African Countries. Synthesis Report for the European Commission*, ECOR.

GUEYE, B. (2007), *Engagement citoyen et transparence budgétaire. Le cas du budget participatif à Fissel - Sénégal*, Banque mondiale, Washington D.C.

<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/242836/Budgets%20Participatifs%20au%20Senegal.pdf>

GUEYE, B. (2008), *Le budget participatif en pratique*, IED-Afrique, Dakar.

GUILLAUME H., G. DUREAU et F. SILVENT (2002), *Gestion publique : L'État et la performance*, Presses de Sciences Po/Dalloz, Paris.

HAGEN VON, J. et I. HARDEN (1995), "Budget Processes and Commitment to Fiscal Discipline", *European Economic Review* vol. 39 issues 3-4, April 1995, Elsevier.

HASHIM, A. et B. ALLAN (2001), *The Treasury Reference Model*, Banque mondiale, Washington D.C.

HEMMING, R. (2006), *Public-Private Partnerships, Government Guarantees and Fiscal Risk*, FMI, Washington D.C.

HEPWORTH, N. (2002), "Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting Standards in Central Government", *Public Money and Management*, 23.

HOOD, C. (1991), "A Public Management For All Seasons", *Public administration* vol. 69, Washington D.C.

HUNJA, R. (2003), "Obstacles to Public Procurement Reform in Developing Countries" in ARROWSMITH, S. et M. TRYBU *Public Procurement: The continuing revolution*, Kluwer Law International, Londres.

IEO (2002), *Fiscal adjustment in IMF-supported programs: issues paper for an evaluation by the independent evaluation office*,  
<http://www.imf.org/External/NP/ieo/2002/fisadj/index.htm>

IFACI (2009), *Normes Professionnelles de l'Audit Interne*, IFACI, Paris.

INSEE (2009), *Définitions*,  
<http://www.insee.fr/fr/methodes/default.asp?page=definitions/liste-definitions.htm>

INTOSAI (1977), *Déclaration de Lima sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques*, INTOSAI, Vienne.

INTOSAI (2004), *Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public*, INTOSAI, Vienne.

INTOSAI (2007), *Déclaration de Mexico sur l'indépendance*, INTOSAI, Vienne

IPSASB (2007), *Manuel de normes comptables internationales du secteur public*, Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), New York.

**JOHNSON, J. et R. STAPENHURST (2008)**, "Legislative Budget offices: International Experience" in STAPENHURST R., R. PELIZZO, D. OLSON et L. VON TRAPP, *Legislative Oversight and Budgeting: A World perspective*, World Bank Institute, Washington D.C.

**KEATING, M. et D. ROSALKY (1990)**, "Rolling Expenditure Plans in Australia" in PREMCHAND A., *Government Financial Management: Issues and Country Studies*, FMI, Washington D.C.

**KHAN, A. et PESSOA M.(2009)**, "Conceptual Design: A Critical Element of a Successful Government Financial Management Information System Project", *FAD Technical Guidance Note*, IMF, Washington D.C.

**KNOEPFEL P., C. LARRUE et F. VARONE (2006)**, *Analyse et pilotage des politiques publiques*, Verlag Rüegger, Zürich.

**KONING DE, R. (2007)**, *Public Internal Financial Control*, De Koning, Sint Katharina Lombeek.

**LAZARE, M. et F. MICHEL (2007)**, « Contrôle interne : Du contrôleur au manager », *Séminaire AIST, Marrakech, 9 novembre 2007*  
<http://www.aist-tresor.com/actumarrakech.htm>

**LA DOCUMENTATION FRANÇAISE (2009)**, *Glossaire de l'évaluation*,  
<http://www.ladocumentationfrancaise.fr/dossiers/evaluation-politiques-publiques/glossaire.shtml#p>

**LE HOUÉROU, P. et R. TALIERCIO (2002)**, "Les cadres de dépenses à moyen terme : Du concept à la pratique. Enseignements préliminaires tirés de l'Afrique ", *série documents de travail de la région Afrique*, n° 28, Banque mondiale, Washington D.C.

**LIENERT, I. et F. SARRAF (2001)**, "Systemic Weaknesses of Budget Management in Anglophone Africa", *IMF Working Paper n° 01/211*, FMI, Washington D.C.

**LIENERT, I. (2003)**, « Une comparaison entre deux systèmes de gestion des dépenses publiques en Afrique », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire vol. 3 n° 3*, OCDE, Paris.

**LIENERT, I. et G. L. JUNGMAN (2009)**, "Carry-Over of Budget Authority", *Public Financial Management Guidance Note*, Fiscal Affairs Department, FMI, Washington D.C.

**MACKENZIE, G.-A. et P. STELLA (1996)**, "Quasi-Fiscal Operations of Public Financial Institutions", *IMF Occasional Paper n° 142*, FMI, Washington D.C.

**MCCLEARY, (1991)**, "The Earmarking of Government Revenue: A Review of Some World Bank Experience", *The World Bank Research Observer vol. 6, n° 1*, Washington D.C.

MESPLE-SOMPS, S. et M. RAFFINOT. (2003), « Réforme budgétaire et gestion par les objectifs dans les pays à faible revenu : Burkina-Faso et Mali », *document de travail*, DIAL, Paris.

MILESI-FERRETTI, G.-M. (1997), "Fiscal Rules and the Budget Process", *Giornale degli Economisti e Annali di Economia*, Milan.

MILOT, J.-P. (2009), « Le périmètre des opérateurs », *Revue française des finances publiques* n° 105, LGDJ, Paris.

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE, ASSEMBLÉE NATIONALE, SÉNAT, COUR DES COMPTES et COMITÉ INTERMINISTÉRIEL D'AUDIT DES PROGRAMMES (2005), *La démarche de performance : stratégie, objectifs, indicateurs : Guide méthodologique pour l'application de la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001*, La documentation française, Paris.

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES DU SÉNÉGAL (2007),  
<http://www.finances.gouv.sn/backoffice/pdf/Senegal%20TOFE%20%20fin%20decembre%202007.pdf>

MUSGRAVE, R. (1959), *The Theory of Public Finance*, McGraw Hill, New York.

NATIONS UNIES (1965), *A manual for programme and performance budgeting*, Department of Economic and Social Affairs, United Nations, New York

NATIONS UNIES (1999), *Classifications des dépenses par fonction*, Département des affaires économiques et sociales, Division de statistique, Série M n° 84, New York  
<http://unstats.un.org/unsd/cr/registry/regdnld.asp?Lg=2>

NIOCHE, J.-P. et R. POINSARD (1984), *L'évaluation des politiques publiques*, Economica, Paris.

N'KODIA, C. et C. SARR (2007), « Place et rôle des pactes de convergence face aux nouveaux dispositifs budgétaires et de financement du développement de la zone franc », *Afrique contemporaine* n° 223-224, De Boeck, Bruxelles.

OATES, W.-E. (1972), *Fiscal Federalism*, Harcourt Brace Jovanovich, New York.

OCDE (2002), *Les autres visages de la gouvernance publique. Agences, autorités administratives et établissements publics*, OCDE, Paris.

OCDE (2004), « Le cadre juridique des systèmes budgétaires. Une comparaison internationale ». *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire* vol. 4 n° 3, OCDE, Paris.

- OCDE (2007), *La budgétisation axée sur la performance dans les pays de l'OCDE*, OCDE, Paris.
- OCDE (2009), *Government at a Glance 2009*, OECD, Paris.
- OCDE-CAD (2002), *Glossaire des principaux termes relatifs à l'évaluation et la gestion axée sur les résultats*, OCDE, Paris.
- OCDE-CAD (2006a), *Méthodologie d'évaluation des régimes nationaux de passation des marchés*, OCDE, Paris.
- OCDE-CAD (2006b), *Relever le défi posé par le renforcement des capacités. Évoluer vers de bonnes pratiques*, OCDE, Paris.
- OPM (2000), "Medium Term Expenditure Frameworks – panacea or dangerous distraction?", *OPM Review Paper n° 2*, OPM, Oxford.
- O'TOOLE (1997), "Anatomy of the Expenditure Budget", *SIGMA Policy Brief n° 1*, SIGMA, OCDE, Paris.
- PEFA (2005), *Cadre de mesure de la performance de la gestion des finances publiques*, Secrétariat du PEFA, Banque mondiale, Washington D.C.
- PEFA (2009), *Bonnes pratiques dans l'application du cadre de mesure de la performance de la gestion des finances publiques*, Secrétariat du PEFA, Banque mondiale, Washington D.C.
- PERRET, B. (2008), *L'évaluation des politiques publiques*, La Découverte, Paris.
- PETERSON, S. (2007), "Automating Public Financial Management in Developing Countries" in SHAH A, *Budgeting and Budgetary Institutions*, World Bank, Washington D.C.
- PETRIE, M. (2002), « Cadre analytique applicable aux contrats de performance dans le secteur public », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, vol. 1, n° 3, OCDE, Paris.
- POLACKOVA BRIXI, H. et A. MODY (2002), "Dealing with Government Fiscal Risk: An Overview" in POLACKOVA BRIXI H et A. SCHICK *Government at Risk Contingent Liabilities and Fiscal Risk*, World Bank Washington D.C. and Oxford University Press New York.
- POLLITT, C. et G. BOUCKAERT (2004), *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford University Press, Oxford.

**PMO-RALG (2007)**, *Local Government Fiscal Review 2007*, Prime Minister's Office-Regional Administration and Local Government, Dodoma.  
<http://www.logintanzania.net/docs/lgfr2007.pdf>

**PRESIDENT'S OFFICE PUBLIC SERVICE MANAGEMENT (2005)**, *Executive Agencies: Do they perform better?*, Monitoring Evaluation Unit, Dar es Salam.

**RAFFINOT, M. et B. SAMUEL (2006)**, "Les cadres de dépenses à moyen terme : un instrument utile pour les pays à faible revenu" STATECO N° 100.

**REINIKKA, R. et J. SVENSSON (2004)**, "The power of information: evidence from public expenditure tracking surveys", *Global Corruption Report 2004*, Transparency International, Berlin.

**REPUBLIC OF SOUTH AFRICA (2008)**, *Local Government Budgets and Expenditure Review: 2003/04 - 2009/10*, National Treasury, Pretoria.

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE (2001)**, *Loi n° 2001-692 du 1 août 2001 version consolidée*,  
<http://www.legifrance.gouv.fr>

**ROBINSON, M. (2007)**, "Cost information" in ROBINSON M., *Performance budgeting: linking funding and results*, IMF, Washington D.C.

**ROBINSON, M. et H. VAN HEDEN (2007)**, *Program Classification* in M. ROBINSON *Performance budgeting: linking funding and results*. FMI, Washington D.C.

**ROYAUME DU MAROC (2006)**, *Guide méthodologique CDMT*, Ministère des Finances et de la Privatisation, Rabat.

**RUSA, L., M. SCHNEIDMAN, G. FRITSCHÉ et L. MUSANGO (2009)**, "Rwanda: Performance-Based Financing in the Public Sector" in Eichler R. et R. Levine *Performance Incentives for Global Health: Potential and Pitfalls*, Center for global development, Washington D.C.

**SCHIAVO-CAMPO, S. et D. TOMMASI (1999)**, *Managing Government Expenditures*, Asian Development Bank, Manilla.

**SCHIAVO-CAMPO, S. (2009)**, "Potemkin Villages: The Medium-Term Expenditure Framework in Developing Countries", *Public Budgeting and Finance*, vol. 29 Issue 2 Summer 2009, Wiley InterScience, Malden.

**SCHICK, A. (1998a)**, "Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand Reforms", *The World Bank Research Observer* vol. 13, n° 1, Washington D.C.

**SCHICK, A. (1998b)**, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, World Bank Institute, Washington D.C.

**SCHICK, A. (2002)**, « La budgétisation a-t-elle un avenir ? », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire* vol. 2, n° 2, OCDE Paris.

**SHAH, A. (2004)**, "Fiscal Decentralization in Developing and Transition Economies: Progress, Problems, and the Promise", *Banque Mondiale Policy Research Paper n° 3282*, Banque mondiale, Washington D.C.

**SHAH, A. (2007)**, "Overview" in **SHAH A.**, *Participatory Budgeting*, Banque mondiale, Washington D.C.

**SHALL, A. (2007)**, "Sub-Saharan Africa's Experience with Participatory Budgeting" in **SHAH A.**, *Participatory Budgeting*, Banque mondiale, Washington D.C.

**SHORT, J. (2003)**, *Country Case Study 4: Assessment of the MTEF in Ghana*, Overseas Development Institute, Londres.

**SIGMA (1997)**, « Incidences de l'adhésion à l'Union européenne partie 1 : contrôles budgétaire et financier », *Documents SIGMA n° 19*, OCDE, Paris

**SIMS, H. (1996)**, « Le déséquilibre entre politique et budget : l'expérience du Canada depuis les années 60 », *SIGMA Paper n° 8*, OCDE, Paris.

**SOREIDE, T. (2002)**, "Corruption in public procurement: Causes, consequences and cures", *CMI Report.2002:1*, Chr. Michelsen Institute, Bergen.

**SQUIRE, L. et H. VAN DER TAK (1976)**, *Economic Analysis of Projects*, Banque mondiale, Washington D.C.

**STEVENS, M. (2004)**, *Institutional and incentive issues in public financial management reform in poor countries*, Banque mondiale, Washington D.C.

**STORKEY, I. (2003)**, "Government Cash and Treasury Management Reform" in *The Governance Brief n° 7*, AsDB, Manille.

**SUNDET, G. (2007)**, "Public Expenditure Tracking Surveys: Lessons from Tanzania", *U4 Brief*, Chr. Michelsen Institute, Bergen.

**TER-MINASSIAN T, P. PARENTE et P. MARTINEZ-MENDEZ (1995)**, "Setting Up a Treasury in Economies in Transition", *IMF Working Paper no 95/16*, FMI Washington D.C.

TER-MINASSIAN, T. et C. CRAIG (1997), "Control of Subnational Government Borrowing" in TER-MINASSIAN, T. (1997), *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, FMI, Washington D.C.

TÉTARD, J.-M. et C. LE BRIS (2008), « La contractualisation : une clé pour la gestion durable des services essentiels », *Notes et documents* n° 43, AFD, Paris.

TOMMASI, D. (2007), "Budget Execution" in SHAH A. *Budgeting and Budgetary Institutions*, Banque mondiale, Washington D.C.

TOMMASI, D. (2009), *Strengthening public expenditure management in developing countries: sequencing issues*, Capacity4Dev, Commission européenne, Bruxelles.  
<http://capacity4dev.jrc.ec.europa.eu/strengthening-public-expenditure-management-developing-countries-sequencing-issues>

VANI, S. (2009), <http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2009/06/the-challenge-of-reforming-budgetary-institutions-in-developing-countries.html>

WAMPLER, B. (2007), *Participatory Budgeting in Brazil: contestation, cooperation and accountability*, The Pennsylvania State University Press, University Park, PA 16802-1003.

WEBB, R. et D. RICHARDSON (2003), "The Commonwealth Budget: Process and Presentation", *Research Paper n° 6*, Department of the Parliamentary Library, Canberra.

WEHNER, J. (2004), "Back from the Sidelines? Redefining the Contribution of Legislatures to the Budget Cycle", *WBI Working Papers*, Banque mondiale, Washington D.C.

WILDALVSKY, A. (1966), *The Political Economy of Efficiency: Cost Benefit Analysis, System Analysis and Program Budgeting*, *Public Administration Review*, vol. 26, Issue 4, Washington D.C.

WILHELM, V. et P. KRAUSE (2008), *Minding the Gaps: Integrating Poverty Reduction Strategies and Budgets for Domestic Accountability*, Banque mondiale, Washington D.C.

WILLIAMSON, T. (2003), "Target and Results in Public Sector Management: Uganda Case Study", *Working Paper 205*, Centre for Aid and Public Expenditure, Overseas Development Institute, Londres.

WILSON, J. (1989), *Bureaucracy, What Government Agencies Do and Why They Do It*, Basics Books, New York.

WYNNE, A. (2005), "Public Financial Management Reforms in Developing Countries: Lessons of Experience from Ghana, Tanzania and Uganda", *ACBF Working Paper 07/2005* The African Capacity Building Foundation, Harare.

WYNNE, A. (2004), "Is the Move to Accrual Based Accounting a Real Priority for Public Sector Accounting?", Association of Chartered Certified Accountants, Londres.

WYNNE, A. (2003), "Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?", *Conférence annuelle du groupe européen d'administration publique*, Oeiras, Portugal.

XINGZHU L., D. HOTCHKISS D. et S. BOSE (2008), "The effectiveness of contracting-out primary health care services in developing countries: a review of evidence", *Health Policy and Planning* 2008:3, Oxford University Press, Oxford.

ZAGHA, R. et G. NANKANI (2005), *Economic Growth in the 1990s: Learning from a Decade of Reform*, Banque mondiale, Washington D.C.

# Qu'est-ce que l'AFD ?

Établissement public, l'Agence Française de Développement (AFD) agit depuis plus de soixante ans pour combattre la pauvreté et favoriser le développement dans les pays du Sud et dans l'Outre-mer. Elle met en œuvre la politique de développement définie par le Gouvernement français.

Présente sur le terrain dans plus de 50 pays, l'AFD finance et accompagne des projets qui améliorent les conditions de vie des populations, soutiennent la croissance économique et protègent la planète : scolarisation des enfants, appui aux agriculteurs, soutien aux petites entreprises, adduction d'eau, préservation de la forêt tropicale, lutte contre le réchauffement climatique

En 2009, l'Agence a consacré plus de 6,2 milliards d'euros au financement d'actions dans les pays du Sud et en faveur de l'Outre-mer. Ces financements concernent notamment la vaccination de 1,8 million d'enfants, l'amélioration de l'approvisionnement en eau potable de 7,3 millions de personnes et le soutien de 900 000 emplois dans le secteur productif. Les projets d'efficacité énergétique sur la même année permettront d'économiser près de 5 millions de tonnes de CO<sub>2</sub> par an.

[www.afd.fr](http://www.afd.fr)

# La gestion des dépenses publiques dans les pays en développement

La gestion des dépenses publiques est souvent abordée selon la vision du ministère des Finances et des objectifs qu'il poursuit, et moins en fonction de celle des ministères techniques, utilisateurs de ces systèmes. La dépense publique s'inscrit en effet dans un vaste contexte englobant les systèmes économiques, sociaux et politiques nationaux ; les politiques publiques nationales participant à la réalisation des objectifs de développement et de stabilité macroéconomique ; les exigences démocratiques de transparence et de « redevabilité » et enfin les outils de gestion publique.

Le présent ouvrage offre un éclairage sur cette problématique dans les pays en développement. Se limitant aux systèmes de gestion des dépenses publiques de tradition francophone, il décrit les principales étapes du cycle budgétaire. Il examine comment les systèmes de gestion des dépenses publiques contribuent à améliorer l'efficacité de la dépense et la fourniture efficiente de services. Il pose la question de l'équilibre à trouver entre les différentes finalités, parfois contradictoires entre elles, des politiques publiques.

Il répond ainsi à trois objectifs : fournir des repères sur les systèmes de gestion des dépenses publiques et la manière dont ils contribuent à la réalisation des politiques publiques ; structurer la démarche d'analyse de ces systèmes pour mieux en appréhender les forces et les faiblesses et mettre en évidence les déterminants clés de réussite des grandes réformes de gestion des dépenses publiques.

## AUTEUR

Daniel TOMMASI

*Consultant*

*dtommasi@gmail.com*

## CONTACT

Jean-François ALMANZA

*Département du Pilotage stratégique*

*et de la Prospective, AFD*

*almanzjf@afd.fr*