

**UNION ECONOMIQUE ET MONETAIRE  
OUEST AFRICAINE**

-----  
La Commission



**GUIDE DIDACTIQUE**

**DE LA DIRECTIVE N° 06/2009/CM/UEMOA DU 26 JUIN 2009  
PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA**

## I. SOMMAIRE

INTRODUCTION .....	6
I. STRUCTURE ET OBJECTIFS DE LA DIRECTIVE N° 06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA .....	7
A. Contexte d'adoption .....	8
B. Objectifs et destination du présent guide.....	8
C. Structure de la directive en section, chapitres, paragraphes, etc.....	9
D. Les ambitions de la réforme budgétaire.....	10
1. Le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats .....	10
2. La réforme des modes de gestion .....	11
3. Le renforcement de la transparence.....	11
4. Le développement de la pluri annualité .....	12
E. Les principales innovations de la réforme budgétaire .....	12
1. Le principe de sincérité budgétaire.....	12
2. La présentation du budget par politiques publiques et la démarche de performance .....	13
3. La réforme de l'exécution.....	15
4. Les nouvelles méthodes de budgétisation .....	17
5. Le renforcement des contrôles .....	19
II. PRESENTATION DES ARTICLES DE LA DIRECTIVE .....	21
A. TITRE PREMIER : DES DISPOSITIONS GENERALES .....	22
Article 1 .....	22
Article 2 .....	23
B. TITRE II : DU DOMAINE ET DE LA CLASSIFICATION DES LOIS DE FINANCES.....	23
Article 3 .....	23
Article 4 .....	25
Article 5 .....	26
C. TITRE III : DU CONTENU DES LOIS DE FINANCES DE L'ANNEE .....	27
Article 6 .....	27
Article 7 .....	27
Article 8 .....	28
Article 9 .....	28
Article 10 .....	29
Article 11 .....	29

Article 12 .....	30
Article 13 .....	32
Article 14 .....	33
Article 15 .....	34
Article 16 .....	36
Article 17 .....	36
Article 18 .....	37
Article 19 .....	38
Article 20 .....	38
Article 21 .....	39
Article 22 .....	40
Article 23 .....	40
Article 24 .....	40
Article 25 .....	41
Article 26 .....	42
Article 27 .....	42
Article 28 .....	43
Article 29 .....	43
Article 30 .....	44
Article 31 .....	45
Article 32 .....	45
Article 33 .....	45
Article 34 .....	46
Article 35 .....	47
Article 36 .....	47
Article 37 .....	48
Article 38 .....	48
Article 39 .....	49
Article 40 .....	49
Article 41 .....	49
Article 42 .....	50
Article 43 .....	51
D. TITRE IV : DE LA PRESENTATION ET DES DISPOSITIONS DES LOIS DE FINANCES .....	51
Article 44 .....	51
Article 45 .....	52
Article 46 .....	53

Article 47 .....	56
Article 48 .....	56
Article 49 .....	56
Article 50 .....	57
Article 51 .....	57
E. TITRE V : DU CADRAGE MACROECONOMIQUE DES LOIS DE FINANCES .....	58
Article 52 .....	58
Article 53 .....	60
Article 54 .....	61
Article 55 .....	62
F. TITRE VI : DE LA PROCEDURE D'ELABORATION ET DE VOTE .....	62
Article 56 .....	62
Article 57 .....	64
Article 58 .....	65
Article 59 .....	65
Article 60 .....	66
Article 61 .....	66
Article 62 .....	67
Article 63 .....	67
G. TITRE VII : DES REGLES FONDAMENTALES DE MISE EN ŒUVRE DES BUDGETS PUBLICS .....	68
Article 64 .....	68
Article 65 .....	69
Article 66 .....	70
Article 67 .....	70
Article 68 .....	71
Article 69 .....	71
Article 70 .....	72
Article 71 .....	73
Article 72 .....	73
Article 73 .....	74
H. TITRE VIII : DU CONTRÔLE PARLEMENTAIRE ET JURIDICTIONNEL....	74
Article 74 .....	74
Article 75 .....	75
I. TITRE IX : DES RESPONSABILITES EN MATIERE D'EXECUTION DES BUDGETS PUBLICS .....	76
Article 76 .....	76

Article 77 .....	76
Article 78 .....	76
Article 79 .....	77
Article 80 .....	77
Article 81 .....	78
Article 82 .....	78
Article 83 .....	79
Article 84 .....	79
J. TITRE X : DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES.....	79
Article 85 .....	79
Article 86 .....	80
Article 87 .....	81
Article 88 .....	81
Article 89 .....	82
GLOSSAIRE .....	83

## **INTRODUCTION**

Le Conseil des Ministres de l'UEMOA avait adopté en 1997 et 1998 cinq Directives constitutives du cadre harmonisé des finances publiques au sein de l'Union.

En outre, afin de consolider les acquis enregistrés par les États membres de l'Union en matière d'assainissement budgétaire et de bonne gestion des finances publiques, le Conseil des Ministres a adopté en 2000 la directive n° 02/2000/CM/UEMOA du 29 juin 2000 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques dans l'espace UEMOA.

Après une mission d'évaluation conduite en 2004 sur la mise en œuvre de ces 6 premières directives du cadre harmonisé des finances publiques, et sur recommandation du Comité de suivi de ces directives, la Commission a décidé de proposer au Conseil des Ministres une réécriture des directives de 1997, 1998 et 2000.

C'est ainsi que le Conseil des Ministres de l'UEMOA a adopté en mars et juin 2009 les six nouvelles Directives rénovant le cadre harmonisé des finances publiques au sein de l'Union, à la suite d'un long processus participatif animé par les experts des États et les représentants de la Commission et des partenaires techniques et financiers.

Le Conseil, lors des débats tenus à l'occasion de l'adoption de ces directives, a recommandé d'élaborer un plan d'action de mise en œuvre des directives afin d'assurer leurs bonnes diffusion, appropriation et transposition dans les cadres légaux et réglementaires nationaux.

Ce programme d'appui aux réformes des finances publiques adopté par décision de la Commission s'articule en plusieurs composantes :

1. communication et dissémination ;
2. formation ;
3. transposition des directives dans les droits nationaux ;
4. suivi/évaluation de la transposition des directives ;
5. adaptation et renforcement des systèmes d'information ;
6. mise en œuvre des réformes des finances publiques.

Le guide ci-après s'inscrit dans le cadre de ce programme d'appui. Il a pour objet de permettre l'appropriation des concepts nouveaux promus par ces directives et d'en faciliter la transposition puis la mise en œuvre.

**I. STRUCTURE ET OBJECTIFS DE LA  
DIRECTIVE N° 06/2009/CM/UEMOA PORTANT  
LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA**

## A. Contexte d'adoption

Dans le cadre de la réalisation de ses objectifs en matière d'intégration régionale<sup>1</sup>, le Conseil des ministres de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) a adopté de nouvelles directives relatives à l'amélioration et la modernisation des instruments de gestion des finances publiques au sein des huit pays membres de la zone. Ces directives, au nombre de six, sont relatives au code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA<sup>2</sup>, aux lois de finances<sup>3</sup>, à la comptabilité publique<sup>4</sup>, à la nomenclature budgétaire de l'État<sup>5</sup>, au plan comptable de l'État<sup>6</sup> et au tableau des opérations financières de l'État<sup>7</sup> (TOFE). Elles modifient le cadre législatif communautaire dans lequel les pays membres de la zone s'étaient inscrits jusqu'à présent.

En effet, ces directives font suite à celles élaborées entre 1997 et 2000 qui avaient pour objectif d'harmoniser le cadre juridique, comptable et statistique des finances publiques des Etats membres. L'impact relatif de ces premiers textes sur les législations nationales et la nécessité d'adapter le cadre juridique des finances publiques aux nouveaux standards de gestion internationaux ont plaidé pour une réforme d'envergure du système.

C'est dans ce contexte qu'un travail de révision et de modernisation a été entrepris depuis 2004. Le processus de réécriture a mobilisé les experts des Etats membres, de la Commission de l'UEMOA, de la Cour des Comptes de l'UEMOA, du FMI, de la Banque Mondiale, de la Banque Africaine de Développement, de la Fondation pour le Renforcement des Capacités en Afrique et du centre régional du PNUD pour l'Afrique de l'Ouest.

Les versions définitives des textes ont été arrêtées en mai 2009 au cours d'une réunion qui a consacré l'adhésion des Etats membres et des partenaires techniques aux orientations et au contenu du projet de nouvelle Directive.

La transposition des nouvelles Directives au sein des législations nationales est prévue, au plus tard, pour le 31 Décembre 2011. Au cours de la phase transitoire, des actions d'appui, dans lesquelles s'inscrit le présent guide méthodologique, sont élaborées pour accompagner les Etats membres dans la mise en œuvre de la réforme.

## B. Objectifs et destination du présent guide

Le présent guide méthodologique est un élément du programme d'appui de l'UEMOA à la transposition des directives. De façon générale, il vise à présenter la Directive

---

<sup>1</sup> Art. 4, Traité de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) : « [...] l'Union poursuit, dans les conditions établies par le présent Traité, la réalisation des objectifs ci-après : [...] assurer la convergence des performances et des politiques économiques des Etats membres par l'institution d'une procédure de surveillance multilatérale. »

<sup>2</sup> Directive n°01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA.

<sup>3</sup> Directive n°06/2009/CM/UEMOA portant lois de finances au sein de l'UEMOA.

<sup>4</sup> Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA.

<sup>5</sup> Directive n°08/2009/CM/UEMOA portant nomenclature budgétaire de l'Etat au sein de l'UEMOA.

<sup>6</sup> Directive n°09/2009/CM/UEMOA portant plan comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA.

<sup>7</sup> Directive n°10/2009/CM/UEMOA portant tableau des opérations financières de l'Etat au sein de l'UEMOA.



n°06/2009/CM/UEMOA portant lois de finances au sein de l'UEMOA et de mettre ses dispositions dans la perspective plus générale de la réforme des finances publiques au sein de la zone UEMOA.

Plus spécifiquement, ce guide vise à :

- assurer une information et une compréhension uniforme des professionnels de la sous-région des concepts et innovations abordés par la Directive ;
- faciliter la transposition et permettre aux administrations nationales d'anticiper les changements induits par la mise en œuvre de la réforme ;
- fournir des détails techniques précis (notamment par le biais des annexes techniques au présent guide méthodologique) sur certaines innovations de la Directive qui méritent, compte tenu de leur importance et de leur impact, un éclairage particulier ;
- faciliter la formation des professionnels de la zone UEMOA qui auront à conduire et mettre en œuvre les réformes budgétaires.

Il s'adresse en priorité aux acteurs nationaux qui interviennent dans les procédures budgétaires et financières de l'Etat :

- membres du Gouvernement ;
- gestionnaires de crédits et services financiers des ministères (ex. Directions des affaires financières ou communes, directions ou services de l'Administration générale et de l'Equipe) ;
- comptables publics ;
- agents des services qui interviennent dans l'élaboration, l'exécution du budget de l'Etat (ex. Directions du budget, Directions de la planification) ;
- agents des services et corps de contrôle (ex. Inspecteurs Généraux d'Etat, Contrôleurs financiers) ;
- directeurs d'administrations centrales, secrétaires généraux des ministères.

Ce guide s'adresse également aux intervenants externes à l'administration qui sont intéressés par la mise en œuvre des réformes budgétaires dans la zone UEMOA :

- Parlements ;
- Cours des comptes
- Commission de l'UEMOA ;
- partenaires techniques et financiers ;
- organisations de la société civile.

### **C. Structure de la directive.**

La Directive n°06/2009/CM/UEMOA portant lois de finances au sein de l'UEMOA se décompose en 89 articles répartis dans les 10 titres suivants :

- 1) Le **Titre I** fixe le champ d'application de la Directive (article 1 à 2).
- 2) Le **Titre II** traite du domaine et de la classification des lois de finances (articles 3 à 5).
- 3) Le **Titre III** présente le contenu des lois de finances (articles 6 à 43). Il se décompose en deux chapitres et six sections :
  - Le Chapitre premier définit les ressources et les charges de l'Etat (article 6 à 30) ;
    - La section 1 décrit les recettes et les dépenses budgétaires ;
    - La section 2 décrit les ressources et les charges de trésorerie ;
  - Le Chapitre 2 présente la composition du budget de l'Etat (articles 31 à 43) ;
    - La section 1 présente les dispositions relatives au budget général ;

- La section 2 présente les dispositions relatives aux budgets annexes ;
  - La section 3 présente les dispositions relatives aux comptes spéciaux du Trésor.
- 4) Le **Titre IV** traite des règles régissant la présentation et le contenu des lois de finances (articles 44 à 51). Il se décompose en trois chapitres :
    - Le Chapitre premier précise les règles de présentation et de contenu des lois de finances de l'année (articles 44 à 46) ;
    - Le Chapitre 2 précise les règles de présentation et de contenu des lois de finances rectificatives (articles 47 à 48) ;
    - Le Chapitre 3 précise les règles de présentation et de contenu des lois de règlement (articles 49 à 51).
  - 5) Le **Titre V** décrit le processus de cadrage macroéconomique des projets de lois de finances (articles 52 à 55).
  - 6) Le **Titre VI** décrit la procédure d'élaboration et de vote des lois de finances (articles 56 à 63). Il se décompose en deux chapitres :
    - Le Chapitre premier traite de la préparation des projets lois de finances (articles 56 à 57) ;
    - Le Chapitre 2 traite des règles relatives au vote des projets de lois de finances (articles 58 à 63) et comprend deux sections ;
      - La section 1 traite des lois de finances de l'année ;
      - La section 2 traite des lois de règlement.
  - 7) Le **Titre VII** fixe les règles de mise en œuvre des budgets publics (articles 64 à 73). Il se décompose en deux chapitres :
    - Le Chapitre premier précise les règles régissant l'exécution des dépenses et des recettes (articles 64 à 70) ;
    - Le Chapitre 2 précise les règles relatives à la comptabilité et aux comptes de l'Etat (articles 71 à 73).
  - 8) Le **Titre VIII** précise le cadre du contrôle parlementaire et juridictionnel (articles 74 et 75).
  - 9) Le **Titre IX** formule les règles relatives aux responsabilités en matière d'exécution des budgets publics (articles 76 à 84).
  - 10) Le **Titre X** prévoit les dispositions transitoires et finales (articles 85 à 89).

## D. Les ambitions de la réforme budgétaire

### 1. Le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats

La nouvelle Directive relative aux lois de finances instaure de nouvelles règles pour l'élaboration, l'exécution, le contrôle et le suivi du budget de l'État avec pour objectif d'améliorer l'efficacité de la dépense et, à travers elle, les politiques publiques. Cette notion d'efficacité est centrale : la Directive met l'accent sur les résultats concrets qui peuvent être attendus de la mobilisation et de l'utilisation des moyens financiers et non plus exclusivement sur la régularité de l'utilisation des moyens financiers.

Jusqu'à présent les règles encadrant la formulation des budgets<sup>8</sup> se focalisaient sur le volume des moyens consacrés à l'action des pouvoirs publics : les crédits étaient articulés et présentés selon l'organisation administrative (« service ou ensemble de services »<sup>9</sup>) et le vote parlementaire se concentrait sur la reconduction des dotations précédentes (« services votés<sup>10</sup> »), par le biais d'un vote d'ensemble, et l'autorisation des nouvelles dépenses par ministère. Désormais, le budget doit mettre en avant, non seulement les moyens liés à l'activité

<sup>8</sup> Directive n°05/97/CM/UEMOA relative aux lois de finances.

<sup>9</sup> Article 9, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

<sup>10</sup> Article 34, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

des pouvoirs publics, mais également justifier la répartition des allocations par rapport à la réalisation d'objectifs définis *ex ante* pour chaque poste de dépense.

**L'orientation de la gestion vers des résultats prédéfinis constitue le cœur de la réforme en cours et devra conduire les administrations publiques à réformer leurs organisations et leurs modes de fonctionnement.**

## **2. La réforme des modes de gestion**

Les changements introduits rénovent le dialogue de gestion<sup>11</sup> dont le responsable de programme est, désormais, la clef de voûte. En effet, la Directive consacre la responsabilisation des gestionnaires pour la conception, la mise en œuvre et le suivi du budget. A travers, l'évaluation des politiques publiques, les gestionnaires doivent désormais rendre compte de la qualité de leur gestion par l'atteinte des objectifs qui leurs sont fixés.

Le corollaire de cette responsabilisation est une plus grande marge de manœuvre dans la conception et la gestion des politiques publiques. Les gestionnaires disposent désormais de plus de souplesse dans la gestion des moyens non seulement financiers mais, également, humains : l'instauration de la fongibilité (cf. art. 15) et du plafond d'emplois (cf. art. 12) concourt à offrir au gestionnaire une latitude accrue pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés en minimisant les obstacles techniques et légaux. Le gestionnaire devient donc *de facto* le pilote de la conception, de l'exécution et du suivi du budget.

Dans le cas où la délégation des compétences d'ordonnateur a effectivement lieu, le responsable de programme dispose de tous les leviers pour assurer la mise en œuvre des politiques publiques de son secteur et coordonner les services en charge de ces politiques.

## **3. Le renforcement de la transparence**

Le changement de nomenclature engendré par le passage à la présentation des crédits sous forme de programme renforce la compréhension du budget par les lecteurs extérieurs à l'administration : le Parlement et les citoyens. La présentation des crédits selon les politiques publiques poursuivies par l'Etat va en effet permettre aux acteurs externes d'apprécier plus aisément les choix budgétaires et les priorités du Gouvernement.

L'approche plus exhaustive des finances publiques contribue par ailleurs à renforcer la transparence. Afin de permettre aux Parlementaires et aux citoyens d'appréhender la dépense publique dans son ensemble (budget de l'Etat mais également collectivités locales, établissements publics, entreprises publiques), la Directive étend le périmètre pris en compte par les lois de finances et complète, à travers la documentation budgétaire, l'information fournie aux parlementaires.

Egalement, la documentation budgétaire est améliorée et complétée de façon à renforcer l'information des parlementaires. La documentation transmise à l'occasion du dépôt de la loi de finances de l'année, de la loi de finances rectificative ou de la loi de règlement est plus pertinente et plus complète.

Enfin, la nouvelle Directive supprime la notion de « services votés » qui limitait considérablement la portée de l'autorisation parlementaire votée et la nécessité de justifier les crédits. Compte tenu de l'extrême rigidité des budgets d'une année sur l'autre, les parlementaires se prononçaient sur une fraction très faible des crédits. Désormais, le Gouvernement est tenu d'expliquer et de justifier l'utilisation de l'intégralité des crédits qu'il

---

<sup>11</sup> Processus d'échanges existant entre deux niveaux administratifs dont l'un est subordonné à l'autre. Ces échanges portent sur les moyens alloués et les objectifs fixés par le niveau supérieur au niveau inférieur.

sollicite. Chaque franc utilisé doit être détaillé à travers une analyse du coût des politiques publiques.

#### 4. Le développement de la pluri annualité

L'introduction de la pluri annualité constitue une innovation significative dans la gestion publique à travers la prise en compte, à moyen terme, de l'impact des décisions publiques. Si l'annualité reste le cadre d'exécution des recettes et des dépenses de l'État, la programmation budgétaire doit désormais anticiper les exercices ultérieurs. A travers les nouvelles annexes de la loi de finances (Document de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) et Document de programmation budgétaire et économique pluriannuelles (DPBEP)), une évaluation de l'évolution des finances publiques et de l'équilibre budgétaire doit être conduite chaque année.

Cette innovation revêt un intérêt particulier dans le cadre de la gestion des finances publiques des pays en développement. Elle offre une réponse technique aux problèmes d'articulation entre les stratégies nationales de développement et les budgets. La pluri annualité budgétaire permet d'être plus en phase avec ces stratégies, elles-mêmes pluriannuelles, et d'améliorer leur prise en compte dans la loi de finances et leur mise en œuvre effective.

### E. Les principales innovations de la réforme budgétaire

#### 1. Le principe de sincérité budgétaire.

Aux côtés des principes budgétaires classiques (annualité, spécialité, universalité et unité), la nouvelle directive de l'UEMOA introduit un nouveau principe : la sincérité budgétaire.

Le principe de sincérité apparaît aux articles 30 et 72 de la Directive. **Il se définit comme l'obligation de présenter des comptes ou un budget reflétant une image sincère et fidèle de la situation et des perspectives économiques et patrimoniales nationales** au regard des informations dont dispose le gouvernement au moment de leur élaboration. Le principe de sincérité interdit de sous-estimer les charges ou de surestimer les ressources présentées dans la loi de finances et fait obligation de ne pas dissimuler des éléments financiers ou patrimoniaux. Deux corollaires s'attachent à ce principe : l'inclusion effective de l'ensemble des ressources et des charges (en ce sens, le principe de sincérité rejoint les obligations découlant du principe d'universalité<sup>12</sup>) au sein du budget ou des comptes de l'Etat ainsi que la cohérence des informations fournies. Le principe de sincérité se décline au plan budgétaire (article 30) et au plan comptable (article 72). Au plan budgétaire, il implique de présenter l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat de façon sincère. Cette rédaction induit une obligation de moyens : les autorités chargées de la formulation et de la présentation du budget doivent garantir une information fiable et complète et ne pas dissimuler manifestement des informations financières, surévaluer les recettes ou sous-estimer les dépenses. Elles doivent, en outre, présenter des documents cohérents entre eux. Au plan comptable, le principe de sincérité implique la tenue et la reddition de comptes selon une comptabilité de droits constatés et les règles de la comptabilité patrimoniale.

---

<sup>12</sup> Le respect du principe d'universalité impose de rassembler au sein d'un document unique l'ensemble des informations relatives aux recettes et aux dépenses sans contraction (toutes les recettes et toutes les dépenses sont inscrites sans compensation entre elles) ni affectation (toutes les recettes financent toutes les dépenses).

## 2. La présentation du budget par politiques publiques et la démarche de performance

### a) La notion de programme

Le programme est défini à l'article 12 de la nouvelle directive comme un regroupement de « crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions représentatif d'une politique publique clairement définie dans une perspective de moyen terme » et qui relèvent d'un même ministère.

La politique publique est ainsi le concept essentiel qui permet de formuler le programme. Une politique publique est un ensemble d'actions conduites par les institutions et les administrations publiques, ou par le biais de financements publics, afin de faire évoluer une situation donnée. La politique publique poursuit ainsi un but précis, ou objectif, qui constitue sa véritable justification. La détermination de l'objectif est, dans cette approche, le préalable à la définition du programme.

#### Schéma n°1 : Méthodologie de formulation du programme



Le programme est la nouvelle méthode de présentation et de vote des crédits. Il constitue l'enveloppe de spécialisation des crédits. Chaque programme relève d'un seul ministère et est confié à un responsable de programme. Au sein des programmes, les crédits sont présentés par action (article 46 de la Directive relative aux lois de finances) ainsi que par nature de dépense

#### Schéma n°2 : Exemple de présentation des programmes

Ministère X	Intitulé du programme : .....				
CP	Personnel	Biens et services	Transferts courants	Investissements exécutés par l'Etat	Transferts en capital
Action n°1....					
Action n°2...					
Action n°3...					

L'évolution d'un budget de moyens vers un budget de programme ne doit pas donner lieu à la formulation de programmes « désincarnés » aux contours flous : la conduite d'une politique publique suppose évidemment l'identification de responsabilités de gestion claires. La mise en place des programmes doit se faire en cohérence avec l'organisation administrative.

b) *Les objectifs et les indicateurs de résultats*

Le passage d'une nomenclature articulée autour des services administratifs (budget de moyens) à une présentation des crédits par programmes (budget par objectif) constitue l'objet central de la réforme : le Parlement ne se prononce plus uniquement sur les crédits mais également sur les stratégies ministérielles et les objectifs des politiques publiques.

A chaque programme sont associés des objectifs et des indicateurs quantitatifs (une valeur est affichée pour l'exercice de la loi de finances ainsi qu'une cible à moyen terme) et/ou qualitatifs qui figurent dans les documents budgétaires ministériels : les projets annuels de performance annexés au projet de loi de finances.

L'objectif peut-être spécifié en fonction du public ciblé (usager, contribuable, citoyen) par la politique publique. On peut ainsi distinguer trois dimensions pour la détermination des objectifs :

- l'efficacité socio-économique ;
- la qualité du service ;
- l'efficacité de la gestion.

**Schéma n°3 : Exemple d'articulation objectif/indicateur**

Dimension	But	Public visé	Exemples d'objectifs	Exemples d'indicateurs
<b>Efficacité socio-économique</b>	Mesurer l'impact des actions de l'administration.	Citoyen	Tous les élèves maîtrisent les connaissances de base (écriture, lecture, calcul) au terme de la scolarité primaire.	Proportion des élèves maîtrisant, en fin de cycle primaire, les connaissances de base en mathématiques.
<b>Qualité du service</b>	Mesurer la conformité de la réalisation par rapport aux attentes.	Usager	Réduction des disparités territoriales en matière d'accès aux soins de base.	Nombre de communes situées à plus de deux heures du dispensaire le plus proche.
<b>Efficacité de la gestion</b>	Mesurer la quantité de services fournie/produite à niveau de ressources inchangé.	Contribuable	Amélioration des conditions de gestion des forêts domaniales.	Coûts de gestion des forêts domaniales.

c) *Le responsable de programme*

La nouvelle directive met en place un nouvel acteur dans le pilotage des crédits budgétaires et de l'action de l'Etat : **le responsable de programme**. Sous l'autorité des ministres dont ils relèvent, les responsables de programme élaborent la stratégie du programme dont ils ont la charge et définissent ou révisent les objectifs et les indicateurs de résultats. Ils peuvent également, si l'acte de nomination le précise, être ordonnateurs secondaires des crédits ministériels pour la partie concernant le programme dont ils ont la charge.

Le responsable de programme est l'acteur central de la réforme puisqu'il organise, au niveau des services qui relèvent de son programme, le nouveau dialogue de gestion : formulation et actualisation des objectifs et des indicateurs, répartition des crédits et des emplois,

préparation du rapport de performance. Il est garant de l'exécution du programme conformément aux objectifs fixés par le ministre.

d) *Les projets annuels de performance (PAP)*

Corollaires de l'introduction des objectifs et des indicateurs, les projets annuels de performance sont des annexes obligatoires au projet de loi de finances établis pour chaque programme.

Ils présentent la stratégie, les objectifs et les indicateurs de performance de chacun des programmes, ainsi que des précisions sur les méthodes de renseignement des différents indicateurs. Ils précisent également les coûts des actions et des projets ainsi que la répartition, par grandes catégories, des emplois rémunérés par l'Etat des programmes auxquels ils se réfèrent (cf. art. 46).

e) *Les rapports annuels de performance (RAP)*

Les rapports annuels de performance constituent les instruments clés pour apprécier la qualité de l'action publique. Annexés au projet de loi de règlement, ils permettent d'évaluer l'atteinte des objectifs initialement fixés dans les projets annuels de performance.

Afin de permettre les comparaisons, les formats retenus pour les PAP et les RAP doivent être similaires.

### **3. La réforme de l'exécution**

a) *La déconcentration de l'ordonnancement*

La Directive instaure le principe de la déconcentration de l'ordonnancement : chaque ministre sectoriel ou président d'institution constitutionnelle (ex. Président de l'Assemblée nationale) sera automatiquement ordonnateur principal des crédits des programmes ou de la dotation de son secteur ministériel ou de son institution. L'ordonnateur principal pourra, à son tour, déléguer, d'une part, sa signature à des collaborateurs chargés de l'exécution de certaines dépenses centrales, d'autre part, ses compétences à des ordonnateurs secondaires<sup>13</sup> parmi lesquels figureront tout particulièrement les responsables de programme.

Dans le cadre des nouvelles modalités de gestion induites par la Directive, l'ordonnateur pourra procéder notamment à l'exercice de la fongibilité sur les programmes de son secteur.

Corollaire du développement des responsabilités des gestionnaires des crédits budgétaires en même temps que réponse à l'engorgement de la chaîne de la dépense, la déconcentration de l'ordonnancement implique l'exercice d'un suivi amélioré de la dépense et de l'utilisation des crédits ainsi que l'exercice d'un contrôle approprié à travers :

- la mise en place de systèmes de gestion intégrés permettant de suivre l'ensemble des dépenses ;
- la création et le développement du réseau des contrôleurs financiers auprès des ministres sectoriels et des présidents d'institutions ainsi que de postes de comptables.

b) *La fongibilité des crédits*

---

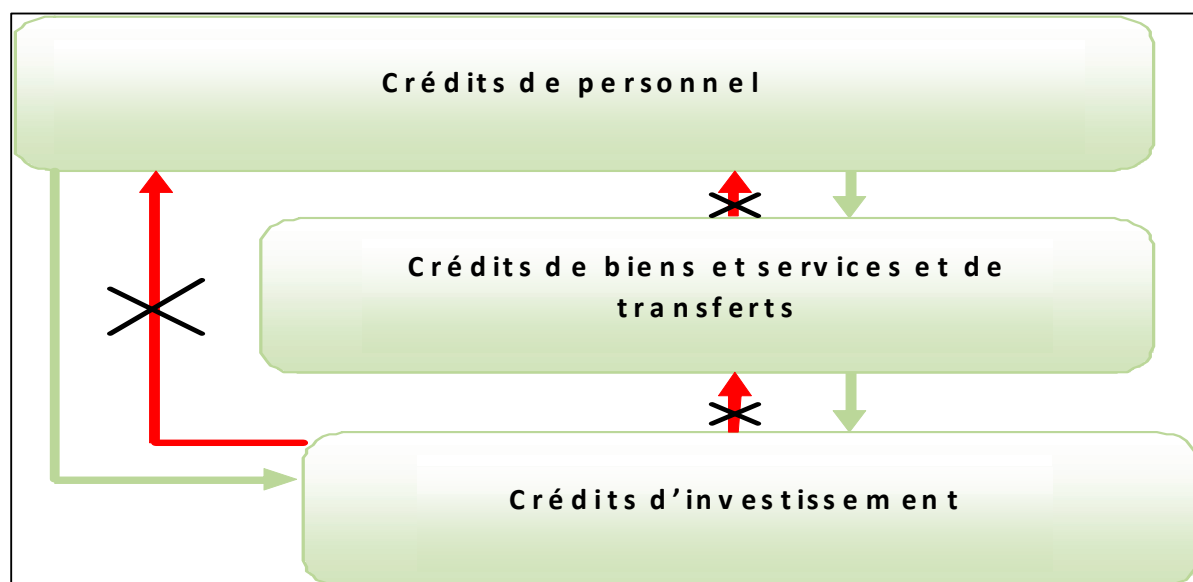
<sup>13</sup> Article 65, Directive n°06/2009/CM/UEMOA.

A l'intérieur d'un même programme, les crédits sont redéployables sur décision de l'ordonnateur. Les crédits sont « fongibles » : leur affectation, dans le cadre d'un programme n'est pas prédéterminée de manière rigide mais simplement prévisionnelle, dans le respect de certaines limites. **Le principe de fongibilité donne aux gestionnaires une autonomie accrue pour la mise en œuvre des programmes dont ils ont la charge qui va de pair avec leurs nouvelles responsabilités en matière de performance.**

Le plafond de l'autorisation de dépense donnée par le Parlement s'entend ainsi pour un programme ou une dotation en entier. L'ordonnateur a autorité pour l'affectation des crédits votés à l'intérieur de cette enveloppe globale : il est libre de les redéployer par nature dans le respect de certaines contraintes :

- Les crédits de personnels peuvent abonder les crédits de biens et services, de transfert et d'investissement ;
- Les crédits de biens et services ainsi que les crédits de transfert peuvent abonder les crédits d'investissement ;
- Les crédits d'investissements ne peuvent abonder aucune des autres natures de dépense ;
- Les crédits de personnel ne peuvent être abondés à partir des autres natures de dépense.

#### Schéma n°4 : Exercice de la fongibilité



c) *Les compétences accrues du ministre des finances*

La Directive étend les compétences du ministre des finances dans le cadre de l'exécution du budget de l'Etat. Afin de préserver l'équilibre budgétaire et financier défini par la loi de finances de l'année, celui-ci dispose du **pouvoir de régulation budgétaire**.

La régulation est un instrument de maîtrise de l'exécution des dépenses à disposition du ministre chargé des finances pour s'assurer du respect du plafond de dépenses et/ou prévenir une détérioration de l'équilibre budgétaire : l'exécution budgétaire ne doit pas engendrer de déficit insoutenable et préjuger des exercices futurs.

La nouvelle Directive confère, également, un pouvoir de contre-expertise des projets de loi ou de décret sectoriels au ministère des finances. Les dispositions de cet article systématisent et



généralisent, dans la pratique, ce pouvoir d'expertise puisque toutes les dispositions légales ou réglementaires ont, directement ou indirectement, des impacts budgétaires et financiers.

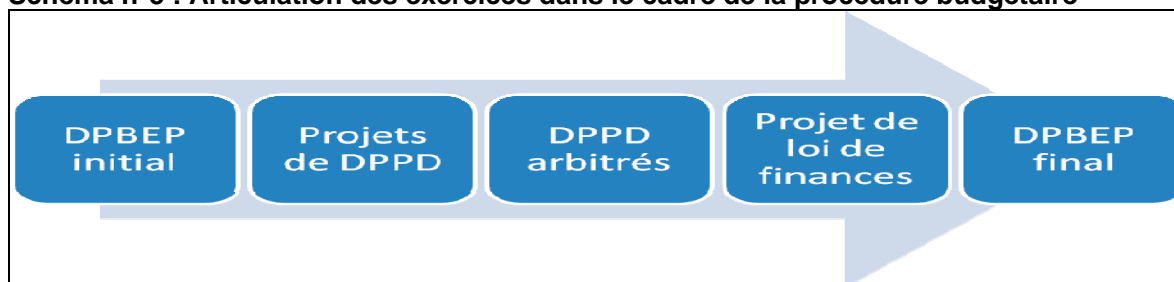
#### 4. Les nouvelles méthodes de budgétisation

##### a) *La présentation pluriannuelle de crédits*

L'approche pluri annuelle pour la présentation des recettes et des dépenses des organismes publics constitue un élément fondamental de la réforme. Sans remettre en cause le principe d'annualité de la loi de finances, cette démarche vise à intégrer l'action de l'Etat dans un cadre de moyen terme et de prendre en compte, dès la formulation du budget, les impacts financiers des décisions publiques annuelles sur les exercices suivants. Cette approche se concrétise en phase de programmation budgétaire et en phase d'exécution.

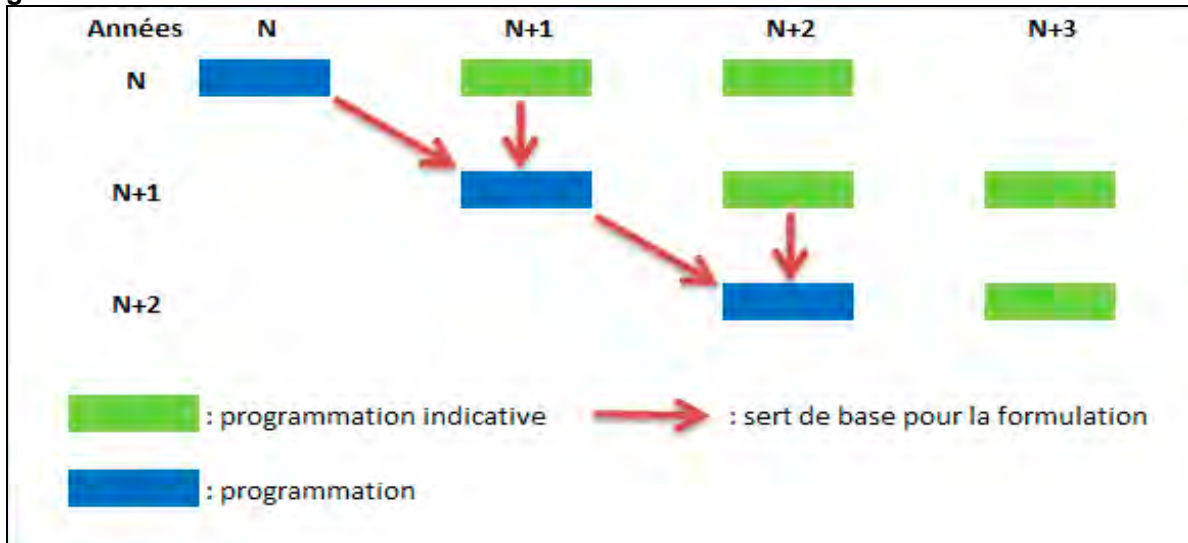
Concernant la phase de programmation budgétaire, la Directive impose l'élaboration de documents de cadrage pluriannuels pour justifier des choix budgétaires de la loi de finances de l'année. Ces documents présentent l'évolution à moyen terme (trois ans) des dotations de la loi de finances et leurs impacts sur l'équilibre général des finances publiques. Ils sont visés aux articles 52 et 53 de la nouvelle Directive et sont désignés respectivement comme : le Document de programmation budgétaire et économique pluriannuel (DPBEP) et le Document de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD). Ils s'intègrent dans le processus de formulation de la loi de finances dont ils sont des annexes obligatoires.

#### Schéma n°5 : Articulation des exercices dans le cadre de la procédure budgétaire



Le premier document (DPBEP) a une vocation de cadrage global des recettes et des dépenses sur une période triennale glissante. Il est le document initial de la procédure budgétaire annuelle sur la base duquel sont construites les hypothèses d'enveloppes sectorielles des ministères.

**Schéma n°6 : Articulation d'une année sur l'autre de la programmation pluriannuelle glissante**



Le second document (DPPD) a un périmètre sectoriel. Tous les « *ministères, budgets annexes et comptes spéciaux* » présentent chacun un DPPD qui regroupe les programmes qui leur sont associés. Ces documents constituent les supports de présentation pour :

- les crédits des programmes du secteur : année du projet de loi de finances et années suivantes ;
- les résultats « cibles » poursuivis par les objectifs et les indicateurs.

Le DPPD est ainsi le vecteur principal de la performance. Par leur vocation à présenter à la fois les crédits des ministères et les éléments de la performance des programmes, les DPPD constituent les supports idéaux pour la présentation des projets annuels de performance, des demandes de crédits des ministères et de la budgétisation en base zéro.

Concernant la phase d'exécution, la directive introduit aux côtés des crédits de paiement, et en remplacement des anciennes autorisations de programme (AP), les **autorisations d'engagement** (AE). Les autorisations d'engagement correspondent à l'engagement juridique de la dépense dans la chaîne de la dépense, en préalable à la consommation effective des crédits (l'ordonnancement).

**Schéma n° 7 : Utilisation des AE et des CP dans les phases d'engagement et d'ordonnancement**



Les AE concernent uniquement les dépenses dont l'exécution s'étale sur plusieurs exercices budgétaires (ex. dépenses d'investissement). Une fois l'engagement juridique réalisé pour tout ou partie de l'opération, seules des ouvertures/consommations de CP seront réalisées sur les exercices suivants. Le niveau de l'engagement d'une année contraint ainsi l'exécution des

années suivantes : le pilotage des AE constitue ainsi le nouvel enjeu de la gestion des finances publiques.

**Schéma n° 8 : Existence des AE en fonction de la nature des dépenses**

Nature des dépenses	Présence d'AE	Absence d'AE
Dépenses de personnel		✓
Charges financières de la dette		✓
Dépenses d'acquisition de biens et services		✓
Dépenses de transferts courants		✓
Dépenses en atténuation de recettes		✓
Dépenses d'investissements exécutés par l'Etat	✓	
Dépenses de transfert en capital	✓	

*b) Les plafonds d'emplois*

L'action du gestionnaire ne porte pas uniquement sur les crédits budgétaires mais également sur les emplois : la Directive assouplit les règles relatives à la création et à la modification des emplois publics qui étaient auparavant du seul ressort de la loi de finances. Celle-ci fixe désormais un plafond d'emploi par ministère. Les gestionnaires peuvent procéder, dans le cadre des règles propres à la fonction publique de chaque pays, à des recrutements et des transformations d'emplois en fonction des besoins qu'ils identifient pour leurs secteurs dès lors qu'ils respectent deux limites :

- le montant annuel de crédits alloués au ministère pour les dépenses de personnel ;
- le respect du plafond d'emploi ministériel.

Les plafonds d'emplois devront être détaillés à titre indicatif par programme afin de donner une image exhaustive (crédits, performance, emplois) des moyens et du cadre qui concourent à la réalisation de la politique publique poursuivie.

**5. Le renforcement des contrôles**

*a) Le rôle accru du Parlement*

La nouvelle Directive procède à plusieurs aménagements afin d'améliorer l'information des parlementaires et de les associer plus étroitement à la formulation et à l'exécution de la loi de finances. Elle instaure, tout d'abord, en amont du dépôt du projet de loi de finances de l'année n+1 au Parlement, un débat au cours duquel le DPBEP, qui peut être accompagné des projets de DPPD, est présenté aux parlementaires. Ce document offre des indications au Parlement sur les choix et les objectifs du Gouvernement. Dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances, le parlement dispose ensuite d'une vision exhaustive des demandes de crédits. La budgétisation en base zéro permet désormais aux parlementaires d'exercer leurs compétences de contrôle sur l'ensemble des crédits de paiement (CP) et des autorisations d'engagement (AE). Ensuite, en cours d'exécution le Parlement est destinataire d'un rapport trimestriel sur l'exécution budgétaire (cf. art. 74). Enfin, le projet de loi de règlement de l'année n-1, accompagné des rapports annuels de performance (RAP), doit être présenté au

Parlement « *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* <sup>14</sup> ». Ainsi, les parlementaires disposent des éléments relatifs à la gestion de l'année n-1 avant de se prononcer sur les perspectives de dépenses de l'année n+1.

*b) Un rôle accru de la Cour des comptes*

La Directive élargit les compétences de la Cour des comptes, notamment dans son rôle d'appui au Parlement. Ainsi, elle est désormais habilitée à contrôler les résultats des programmes et en évaluer l'efficacité (évaluation des résultats obtenus par rapport aux buts fixés), l'économie (évaluation des moyens et des coûts) et l'efficience (évaluation de la quantité de services fournie/produite à niveau de ressources inchangé). Elle contrôle, également, le système de contrôle interne et le dispositif de contrôle de gestion mis en place par le responsable de programme.

Enfin, la Cour des comptes transmet au Parlement des avis assortis de recommandation au moment du dépôt de la loi de règlement. Ces avis portent, notamment, sur l'exécution des lois de finances et sur les rapports annuels de performance.

---

<sup>14</sup> Article 63, Directive n°06/2009/CM/UEMOA.

## **II. PRESENTATION DES ARTICLES DE LA DIRECTIVE**

## A. TITRE PREMIER : DES DISPOSITIONS GENERALES

### Article 1

*La présente Directive fixe les règles relatives au contenu, à la présentation, à l'élaboration, à l'adoption, à l'exécution et au contrôle des lois de finances. Elle détermine les conditions dans lesquelles est arrêtée la politique budgétaire à moyen terme pour l'ensemble des finances publiques. Elle énonce les principes relatifs à l'exécution des budgets publics, à la comptabilité publique et aux responsabilités des agents publics intervenant dans la gestion des finances publiques.*

Le premier article introduit de façon générale la Directive et fixe son périmètre d'application. Il présente de façon concise les nouvelles ambitions qui s'attachent désormais à la formulation des budgets publics pour la zone UEMOA :

- la valorisation de la notion de politique budgétaire ;
- la référence à l'horizon de moyen terme ;
- l'appréhension des finances publiques dans leur ensemble.

Tout d'abord, la Directive entend que les lois de finances ne se contentent plus uniquement d'être la description des dépenses et des recettes de l'Etat<sup>15</sup>, mais deviennent des documents dynamiques, traduisant les objectifs nationaux, permettant la mise en œuvre d'une véritable stratégie de développement (cf. annexe n°1). Le terme de « politique budgétaire » est ainsi révélateur de la dimension d'outil du développement que représente la loi de finances, utilisé dans le cadre strict des règles communautaires du pacte de convergence. A ce titre, le renforcement de la relation entre le budget de l'Etat et les documents stratégiques de développement (ex. DSRP) est encouragé par la Directive.

Ensuite, elle introduit une référence appuyée au moyen terme. Sans remettre en cause le principe de l'annualité budgétaire qui est maintenu pour la mise en œuvre de la loi de finances, la Directive impose la prise en compte des impacts des choix budgétaires annuels sur les années suivantes que ce soit par le biais des informations que le gouvernement doit fournir au Parlement lors du dépôt de loi de finances (ex. les documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) - articles 46 et 53 de la présente Directive) ou par l'approche pluriannuelle des engagements financiers de l'Etat (ex. les autorisations d'engagement (AE) - article 17).

Enfin, le remplacement du terme "budget de l'Etat" tel qu'il apparaissait dans la Directive précédente par le terme plus général de "Finances publiques" indique l'extension du périmètre de la loi de finances qui doit désormais s'attacher à décrire les relations financières entre l'Etat et les organismes publics tels que les collectivités locales, les établissements publics à caractère administratif et les organismes de protection sociale (cf. art.55). Les concours de l'Etat au profit des entreprises publiques font également partie des informations qui doivent apparaître dans les documents budgétaires (cf. art. 46 & 52).

<sup>15</sup> « Les lois de finances déterminent [...] le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat », art. 1er, Directive n°05/97/CM/UEMOA relatives aux lois de finances.

## Article 2

*Les modalités d'application des dispositions de la présente Directive sont développées dans les Directives portant règlement général sur la comptabilité publique, nomenclature budgétaire de l'Etat, plan comptable de l'Etat et tableau des opérations financières de l'Etat.*

L'article 2 fait référence aux autres Directives qui complètent la présente Directive sur des aspects particuliers : comptabilité publique<sup>16</sup>, nomenclature budgétaire de l'Etat<sup>17</sup>, plan comptable de l'Etat<sup>18</sup> et tableau des opérations financières de l'Etat<sup>19</sup> (TOFE).

La rédaction du présent article incite à se référer aux Directives citées afin de compléter les dispositions de la Directive budgétaire :

- la Directive relative à la comptabilité publique pour les questions de comptabilité budgétaire et générale, pour les modalités d'exécution des crédits et les règles de contrôle budgétaire (a priori et a posteriori) ;
- la Directive relative à la nomenclature budgétaire pour les questions de présentation des crédits (ex. programmes) et de classification des dépenses (ex. classification fonctionnelle COFOG) ;
- la Directive relative au plan comptable de l'Etat pour les règles relatives à la tenue des comptes et des états financiers de l'Etat ;
- la Directive relative au TOFE pour la présentation des opérations financières de l'Etat.

Les Directives constituent ainsi un ensemble cohérent.

## **B. TITRE II : DU DOMAINE ET DE LA CLASSIFICATION DES LOIS DE FINANCES.**

### Article 3

*Les lois de finances déterminent la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat ainsi que l'équilibre budgétaire et financier qui en résulte, compte tenu de la situation et des objectifs macro-économiques des Etats membre et des obligations du Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité. Les dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature, qu'elles soient perçues par l'Etat ou affectées à d'autres organismes publics, sont du domaine de la loi.*

En vertu des règles de séparation des domaines de la loi et du règlement, l'article 3 de la présente Directive réaffirme le rôle de la loi et du Parlement avec une meilleure implication de ce dernier dans la préparation du budget.

Ainsi, à travers la loi de finances, le Parlement est seul compétent pour :

- déterminer la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat ;

<sup>16</sup> Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA.

<sup>17</sup> Directive n°08/2009/CM/UEMOA portant nomenclature budgétaire de l'Etat au sein de l'UEMOA.

<sup>18</sup> Directive n°09/2009/CM/UEMOA portant plan comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA.

<sup>19</sup> Directive n°10/2009/CM/UEMOA portant tableau des opérations financières de l'Etat au sein de l'UEMOA.

- déterminer l'équilibre budgétaire et financier résultant de la confrontation des charges aux ressources ;
- déterminer les dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature.

Tout d'abord, la loi de finances détermine la nature des recettes (ex. impôt ou taxe) et des dépenses (ex. dépenses de personnel, dépenses d'investissement) ainsi que les montants attendus des recettes et des dépenses. Le gouvernement est cependant habilité à modifier l'autorisation parlementaire initiale en cours d'exécution (ex. virements et transferts de l'article 21, décret d'avance de l'article 23, reports de l'article 24 ou annulation de crédits de l'article 25). Les conditions d'exercice de ces exceptions sont strictement encadrées et font l'objet de développements aux articles correspondants.

Ensuite, en fonction du principe de spécialité, la loi de finances détermine l'affectation des ressources et des charges. Le principe de spécialité signifie que les crédits ouverts en loi de finances ont tous un objet spécifique. En dehors de quelques exceptions (ex. crédits globaux pour dépenses accidentelles de l'article 14 qui peuvent être répartis en cours d'exercice par décret article 22) l'ensemble des crédits (crédits de paiement et autorisations d'engagement) sont déployés selon la nomenclature retenue (ex. programmes et ministères) et répartis en fonction de la nature des dépenses (ex. dépenses de personnel, dépenses d'acquisition de biens et services, dépenses d'investissements exécutés par l'Etat) détaillée à l'article 11 de la présente Directive.

A l'issue de ce travail de détermination et d'affectation des ressources et des charges, la loi de finances détermine l'équilibre financier et budgétaire. La rédaction de l'article implique trois types de conséquences pour la détermination de cet équilibre :

- le projet de loi de finances doit être équilibré : les charges ne peuvent pas être supérieures aux ressources ce qui impose de déterminer au moment du vote du budget les autorisations de recourir à l'emprunt pour l'exercice à venir. Le solde budgétaire doit être financé : les emplois ne peuvent pas être supérieurs aux ressources ce qui conduit à faire approuver au Parlement un tableau de financement récapitulant les prévisions de ressources et de charges de trésorerie, en plus du tableau d'équilibre du projet de loi de finances (cf. article 45) ;
- la notion d'équilibre s'apprécie au regard (1) de la situation macro économique (ex. les perspectives de recettes doivent être cohérentes avec les projections macro économique qui sous-tendent la formulation du budget) et (2) des objectifs du pacte de convergence de l'UEMOA. Les Gouvernements sont ainsi contraints de respecter les règles régionales (ex. taux de pression fiscale) et de présenter un budget cohérent avec les hypothèses économiques pour l'année suivante et qui sont annexées au projet de loi de finances (article 46) ;
- la loi de finances n'est pas le seul vecteur pour le vote des dispositions fiscales (cf. infra). La règle d'équilibre de la loi de finances impose cependant que les dispositions fiscales adoptées en dehors ne soient pas de nature à remettre en cause l'équilibre budgétaire et financier déterminé par la loi de finances, limitant, ainsi, la marge de manœuvre du Gouvernement. En cas de déséquilibre résultant de dispositions législatives ou réglementaires, le Gouvernement est tenu de déposer une loi de finances rectificatives (article 48).

Enfin, l'article 3 réaffirme la prééminence de la loi pour la détermination de l'assiette (montant sur la base duquel est calculé l'impôt), du taux (pourcentage appliqué à l'assiette pour la détermination de l'impôt) et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature (ex. impôts, taxes, redevances). La rédaction retenue fait obligation de recourir à la loi



pour déterminer ces éléments mais ne consacre pas le monopole de la loi de finances : des dispositions fiscales peuvent ainsi apparaître dans des lois autres que la loi de finances sous réserve de l'avis conforme du Ministre des finances.

#### Article 4

*Aucune recette ne peut être liquidée ou encaissée, aucune dépense publique ne peut être engagée ou payée si elle n'a été au préalable autorisée par une loi de finances. Toutefois, conformément à l'article 5 alinéa 3, des recettes non prévues par une loi de finances initiale peuvent être liquidées ou encaissées à conditions d'être autorisées par un décret pris en conseil des ministres et régularisées dans la plus prochaine loi de finances. Lorsque des dispositions d'ordre législatif ou réglementaire doivent entraîner des charges nouvelles ou des pertes de ressources, aucun projet de loi ne peut être définitivement voté, aucun décret ne peut être signé tant que ces charges ou pertes de ressources n'ont pas été prévues, évaluées et soumises à l'avis conforme du ministre chargé des finances.*

L'article 4 réaffirme tout d'abord le rôle de la loi de finances en tant que document d'autorisation. La loi de finances de l'année constitue l'autorisation donnée par le Parlement - représentant les électeurs-citoyens - à l'exécutif pour conduire son action. Cette autorisation se décline sous deux aspects :

- 1) autorisation de percevoir les recettes : élément fondamental dans un système parlementaire, la loi de finances consacre annuellement le **principe du consentement à l'impôt** ;
- 2) autorisation d'exécuter les dépenses : les moyens financiers nécessaires à l'exécutif pour conduire son action sont approuvés avant le début de l'exercice budgétaire auquel ils se rapportent, c'est le **principe de l'antériorité budgétaire**.

Ainsi, si le projet de lois de finances n'est pas approuvé par le Parlement dans les délais requis (cf. art. 58), l'exécutif ne peut mettre en œuvre son action autrement que par douzièmes provisoires.

Une exception est toutefois ménagée pour des recettes non-prévues si deux conditions sont réunies :

- 1) les recettes doivent être autorisées par décret en conseil des ministres ;
- 2) la régularisation *a posteriori* doit intervenir dans la plus prochaine loi de finances, c'est-à-dire en loi de finance rectificative ou en loi de règlement.

L'article 4 confère, également, un pouvoir de contre-expertise des projets de loi ou de décret au ministère des finances. Alors que l'ancien texte de la Directive budgétaire<sup>20</sup> ne prévoyait qu'un dispositif d'évaluation des projets législatifs (projets de lois et projets de décrets) sans désigner d'autorité particulière, l'article 4 de la Directive reprend la procédure en chargeant le ministre des finances de ce rôle. Les dispositions de cet article systématisent et encadrent ce travail d'expertise financière : le ministère des finances doit formuler un avis conforme sans lequel le texte de loi ou le décret ne saurait être adopté et promulgué.

Concernant cette nouvelle responsabilité du ministre des finances, il faut souligner que quasiment tous les textes ont un impact direct ou indirect sur les finances publiques, ce qui conduit à généraliser de fait ce pouvoir de contre-expertise. Cela suppose, d'une part, que les services du ministère des finances s'organisent de façon à absorber cette charge nouvelle de travail et soient capables de développer des compétences techniques sectorielles de façon à pouvoir évaluer les impacts des projets législatifs. Cela suppose, d'autre part, que les

<sup>20</sup> Article 2, Directive n° 05/97/CM/UEMOA relative aux lois de finances.

ministères sectoriels, présentent systématiquement une fiche d'impact socio économique et financier en accompagnement de textes législatifs ou réglementaires.

Exemple : au Mali, au sein de la Direction générale du budget, la sous-direction en charge de la préparation et du suivi de la loi de finances (sous-direction « préparation et suivi budgétaire ») comporte trois divisions organisées en fonction des thématiques sectorielles : (1) la division « économie et infrastructures », (2) la division « socioculturelle » et (3) la division « souveraineté et institutions ». Ce mode d'organisation permet à la Direction générale du budget de concentrer les sujets budgétaires sectoriels (ex. les questions budgétaires relatives au Ministère de l'équipement et des transports, à la fois pour la préparation du budget et pour le suivi de l'exécution de la loi de finances, sont traitées par la division « économie et infrastructures ») et de développer des capacités de contre-expertise technique et financière.

## Article 5

*Ont le caractère de lois de finances : (I) la loi de finances de l'année ; (II) les lois de finances rectificatives ; (III) la loi de règlement. La loi de finances de l'année prévoit et autorise, pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat. Les lois de finances rectificatives modifient, en cours d'année, les dispositions de la loi de finances de l'année. La loi de règlement constate les résultats financiers de chaque année civile et rend compte de l'exécution du budget ainsi que de l'utilisation des crédits.*

La loi de finances est le texte juridique produit et mis en œuvre par le Gouvernement, voté par le Parlement et qui retrace et autorise chaque année le prélèvement des ressources et la réalisation des charges d'un Etat pour l'année suivante. L'article 5 précise ici que :

- 1) le terme de loi de finances ne s'applique pas uniquement au document initial de prévision budgétaire (loi de finances de l'année) mais également au(x) texte(s) législatif(s) qui modifie(nt) les recettes et les dépenses initialement envisagées en cours d'exercice (loi(s) de finances rectificative(s), LFR) ainsi qu'au texte qui constate et clôture la gestion d'une année (loi de règlement, LR). La politique budgétaire, dont la loi de finances est l'instrument de mise en œuvre par excellence, est, ainsi, présentée comme un cycle : pour le budget de l'année n, on a ainsi une phase de prévision initiale en n-1 (préparation de la LFI), une phase d'exécution en année n (adoption selon les besoins d'une ou plusieurs LFR) et une phase d'évaluation en n+1 (LR) ;
- 2) en dépit des dispositions de l'article 1 relatives à la politique budgétaire à moyen terme et de l'approche pluriannuelle des nouveaux documents annexés au projet de loi de finances (articles 52 et 53), la loi de finances reste un document à portée annuelle.

Egalement, l'article 5 réaffirme le principe d'unité : le document budgétaire présenté chaque année au Parlement doit contenir l'ensemble des informations permettant à la représentation nationale de se prononcer en toute connaissance de cause. De la règle d'unité découle une exigence de forme et une exigence de fond :

- concernant l'exigence de forme, le principe d'unité impose au gouvernement de présenter un document budgétaire unique au Parlement, afin de permettre aux élus d'avoir une vue d'ensemble et de faciliter la compréhension globale des choix gouvernementaux. Techniquement, la loi de finances ne constitue pas un objet unique mais, au contraire, regroupe un ensemble de documents divers. Ainsi, au côté de la loi de finances proprement dite - document relativement succinct qui se compose des articles fiscaux, de l'article d'équilibre et des états financiers

synthétiques présentant les dépenses -, d'autres documents sont annexés afin de fournir des informations détaillées à la compréhension du document budgétaire (ex. rapport économique et financier, Document de programmation pluriannuelle des dépenses). Les articles 46, 47 et 50 de la présente Directive précisent les documents qui doivent accompagner les projets de loi de finances. Le principe d'unité impose dans ce sens que les documents déposés au Parlement forment un tout cohérent permettant un réel travail d'analyse des parlementaires ;

- l'exigence de fond sous-entend, quand à elle, que l'ensemble des dépenses et des recettes de l'Etat figurent dans le budget.

## **C. TITRE III : DU CONTENU DES LOIS DE FINANCES DE L'ANNEE**

### **Article 6**

*Les ressources et les charges de l'Etat sont constituées de recettes et de dépenses budgétaires ainsi que de ressources et de charges de trésorerie.*

L'article 6 procède à la distinction entre "recettes et dépenses budgétaires" et "ressources et charges de trésorerie" (cf. art. 27) : les ressources et charges de trésorerie ne sont pas prises en compte dans le solde budgétaire.

Les "opérations de trésorerie" concernent la couverture des besoins de financement de l'Etat (ex. produits de cession d'actifs, produits et remboursements des emprunts, opérations de dépôt et de retraits sur les comptes des correspondants, remboursements ou délivrance de prêts et avances). Seules les charges budgétaires résultant de ces opérations, par exemple les intérêts des emprunts sont comptabilisées en opérations budgétaires : les remboursements du capital ou les ressources tirées des emprunts sont traités comme des opérations de trésorerie et n'affectent pas le déficit budgétaire. Les opérations de trésorerie comprennent les opérations destinées à prendre en charge les besoins générés en cours d'année par les décalages entre les recettes recouvrées et les besoins de paiement.

Cette distinction découle directement de la nécessité d'inscrire au budget des opérations considérées comme permanentes ou, du moins, récurrentes (ex. service de la dette) et de les séparer des opérations ponctuelles (ex. recours à l'emprunt).

### **Article 7**

*La loi de finances de l'année contient le budget de l'Etat pour l'année civile. Le budget décrit les recettes et les dépenses budgétaires autorisées par la loi de finances.*

L'article 7 rappelle le caractère annuel de la loi de finances (principe d'annualité) et donne une définition du terme budget : le budget est un élément de la loi de finances qui décrit les recettes et les dépenses budgétaires et ne comprend donc pas les ressources et charges de trésorerie.

Le principe d'annualité signifie que la loi de finances doit être déposée chaque année devant le Parlement, qu'elle n'ouvre de droits qu'au titre d'une année civile et que son exécution doit être effectuée au cours de cette année civile. Le Gouvernement est tenu de procéder chaque année au renouvellement de l'autorisation budgétaire et dépose un projet de budget devant le Parlement qui doit être adopté avant le début de l'année à laquelle il se rapporte pour éviter le recours au système des douzièmes provisoires. Des aménagements à ce principe sont néanmoins prévus aux articles 24 (reports de crédits) et 17 (autorisations

d'engagement) de la présente Directive. Des développements sont consacrés à ces procédures dans l'annexe n°1 au présent guide.

Ce principe, déjà présent dans l'ancienne rédaction de la Directive budgétaire, doit être analysé au regard des évolutions du nouveau texte :

- en matière de programmation, les articles 52 et 53 prévoient de nouveaux documents budgétaires **pluriannuels** qui présentent l'évolution des crédits sur une période de trois ans. Cette présentation reste néanmoins indicative : seule la première année de ces documents triennaux glissants entraîne des conséquences budgétaires puisqu'elle équivaut à la loi de finances proprement dite (article 44). La règle de l'annualité de la loi de finances n'est pas remise en cause ;
- en matière d'exécution, la règle de l'annualité s'interprète au regard des dispositions de l'article 72 de la présente directive : l'ensemble des opérations sont rattachées à l'exercice à partir de leur date de liquidation (**droits constatés**) et non plus à partir de la date de paiement ou d'encaissement sauf en ce qui concerne la comptabilité budgétaire qui continue à se faire sur une base de caisse.

### Article 8

*Les recettes budgétaires de l'Etat comprennent : (I) les impôts, les taxes ainsi que le produit des amendes ; (II) les rémunérations des services rendus et redevances ; (III) les fonds de concours, dons et legs ; (IV) les revenus des domaines et des participations financières ; (V) les produits divers.*

L'article 8 détermine la liste des recettes budgétaires de l'Etat. Il met en cohérence le texte de la Directive budgétaire en précisant les implications de l'article 6 de la présente Directive en termes de ressources : les "remboursements de prêts et avances" ou les "produits des emprunts à moyen et long terme" sont désormais répertoriés au niveau des ressources de trésorerie (article 27).

### Article 9

*L'autorisation de percevoir les impôts est annuelle. Le rendement des impôts dont le produit est affecté à l'Etat est évalué par les lois de finances. Les taxes parafiscales perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'Etat, les collectivités locales et leurs établissements publics administratifs, sont établies par décret pris sur rapport du ministre chargé des finances et du ministre intéressé. La perception de ces taxes au-delà du 31 décembre de l'année de leur établissement est autorisée chaque année par une loi de finances.*

L'article 9 rappelle que le vote et l'autorisation de percevoir l'impôt constituent une prérogative du Parlement et que la loi de finances doit détailler et évaluer, de façon cohérente avec l'article d'équilibre, le produit attendu des impôts affectés à l'Etat. Il rappelle également les rôles respectifs de la loi et du règlement en matière de taxes. La taxe est un prélèvement obligatoire effectué à l'occasion d'une opération de service public mais qui ne constitue pas la contrepartie monétaire de ce service. Dans ce sens les taxes, d'un point de vue général, ne se distinguent pas juridiquement des impôts : certaines taxes sont ainsi, par abus de langage en réalité des impôts (ex. taxe sur la valeur ajoutée (TVA)) car ne donnant lieu à aucune contrepartie.

Concernant le cas particulier des taxes parafiscales (ex. contribution audiovisuelle, enlèvement des ordures) celles-ci sont du domaine du règlement et sont créées par décret.

La loi de finances doit chaque année en autoriser la perception au même titre que les impôts.

### **Article 10**

*La rémunération des services rendus par l'Etat ne peut être établie et perçue que si elle est instituée par décret pris sur rapport du ministre chargé des finances et du ministre intéressé. Le produit des amendes, des rémunérations pour services rendus, les revenus du domaine et des participations financières, les bénéfices des entreprises publiques et le montant des produits divers sont prévus et évalués par la loi de finances de l'année.*

La procédure de rémunération pour services rendus relève également du domaine du règlement : un décret en autorise la perception. Le produit des rémunérations pour services rendus et les autres types de recettes budgétaires listés à l'article 10 doivent faire l'objet d'une évaluation en loi de finances de l'année : cette évaluation s'intègre dans la partie recette budgétaire du projet de loi et est prise en compte pour la détermination de l'équilibre financier.

### **Article 11**

*Les dépenses budgétaires de l'Etat comprennent : (I) les dépenses ordinaires ; (II) les dépenses en capital. Les dépenses ordinaires sont constituées des : dépenses de personnel ; charges financières de la dette ; dépenses d'acquisitions de biens et services ; dépenses de transfert courant ; dépenses en atténuation de recettes. Les dépenses en capital comprennent : les dépenses d'investissements exécutés par l'Etat ; les dépenses de transferts en capital.*

L'article 11 modifie la nomenclature budgétaire par nature qui compte désormais sept catégories de dépenses (contre six précédemment).

Cinq catégories concernent les dépenses ordinaires :

- dépenses de personnel (ex. traitement, salaires, indemnités, primes, prestations familiales, cotisations patronales) ;
- charges financières de la dette : toutes charges relatives à la dette à l'exception des remboursements de capital (ces dépenses étant désormais classées dans les opérations de trésorerie) ;
- dépenses d'acquisition de biens et services (ex. fonctionnement matériel des services administratifs) ;
- dépenses de transferts courants (ex. dotations aux établissements publics, transferts aux ménages, contributions aux organisations internationales) ;
- dépenses en atténuation de recettes : il s'agit des remboursements par l'Etat des impositions prélevées pour le compte de tiers (ex. collectivités locales).

Deux catégories concernent les dépenses en capital :

- dépenses d'investissements exécutés par l'Etat (ex. contreparties) ;
- dépenses de transfert en capital (ex. subventions d'investissement accordées par l'Etat).

## Article 12

*Les lois de finances répartissent les crédits budgétaires qu'elles ouvrent entre les différents ministères et institutions constitutionnelles. A l'intérieur des ministères, ces crédits sont décomposés en programmes, sous réserve des dispositions de l'article 14 de la présente Directive. Un programme regroupe les crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions représentatif d'une politique publique clairement définie dans une perspective de moyen terme. A ces programmes sont associés des objectifs précis, arrêtés en fonction de finalités d'intérêt général et des résultats attendus. Ces résultats, mesurés notamment par des indicateurs de performance, font l'objet d'évaluations régulières et donnent lieu à un rapport de performance élaboré en fin de gestion par les ministères et institutions constitutionnelles concernés. Un programme peut regrouper, tout ou partie des crédits d'une direction, d'un service, d'un ensemble de directions ou de services d'un même ministère. Les crédits de chaque programme sont décomposés selon leur nature en crédits de : (I) personnel ; (II) biens et services ; (III) investissement ; (IV) transferts. Les crédits de personnel sont assortis, par ministère, de plafonds d'autorisation d'emplois rémunérés par l'Etat. Les crédits sont spécialisés par programme.*

L'article 12 procède à la modification des méthodes de présentation et de formulation des budgets :

- 1) les ministères et les institutions constitutionnelles délimitent les périmètres de présentation des crédits autrefois présentés par « services » ou « ensemble de services » ;
- 2) les crédits sont désormais regroupés par programme, qui deviennent les unités de spécialisation des crédits, et non plus par chapitres et articles comme dans la précédente directive.

Tout d'abord, les ministères sont désormais les périmètres de présentation des crédits au sein desquels sont regroupés des programmes : **il n'y a pas de programme interministériel**. Les programmes rassemblent de façon cohérente une ou plusieurs politiques publiques au sein d'un même ministère et peuvent à ce titre concerner un ou plusieurs services d'un même ministère. Dans le cas où une politique publique est mise en œuvre par plusieurs ministères (ex. l'accès à l'eau qui peut être mise en œuvre par les ministères de l'eau et de l'assainissement (adduction d'eau dans les villes) ou de l'agriculture (ex. hydraulique rurale)) ceux-ci la déclinent dans des programmes spécifiques.

Le programme est défini comme un regroupement de crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions représentatifs d'une politique publique clairement définie dans une perspective de moyen terme et qui relèvent d'un même ministère. Les programmes traduisent une ou plusieurs politiques publiques. La création ou la suppression de programmes est de la compétence exclusive du Gouvernement (cf. art. 59) mais elles doivent être entérinées par le Parlement dans le cadre du vote des lois de finances. Le nombre de programmes, pour un même ministère, doit être raisonnable.

La rédaction de l'article 12 fournit ainsi les premiers éléments pour détailler la constitution des programmes :

- à la présentation des crédits par service ou ensemble de services<sup>21</sup>, la nouvelle directive substitue une présentation par politiques publiques poursuivies qui sont constituées en programmes ;
- les politiques publiques envisagées dans les programmes doivent s'inscrire dans une perspective de moyen terme et donc être relativement pérennes ;

<sup>21</sup> Article 9, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

- les programmes ne peuvent relever que d'un seul ministère.

Conformément aux dispositions de l'article 46 relatives aux modalités de présentation du budget de l'Etat, les crédits des programmes sont détaillés en actions et en projets.

La politique publique est ainsi le concept essentiel qui permet de formuler le programme. Une politique publique est un ensemble d'actions conduites par les institutions et les administrations publiques où par le biais de financements publics afin de faire évoluer une situation donnée. 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. C'est le cas par exemple pour la politique publique en matière d'éducation de base : le ministère chargé de l'éducation primaire utilise les crédits budgétaires qui lui sont alloués au cours de l'année pour faire fonctionner ses services et fournir des produits (ex. bâtiments, contenus pédagogiques) afin de maintenir et d'améliorer l'offre d'éducation de base et faire reculer l'illettrisme. Dans cette dynamique, la notion de politique publique est essentielle pour la compréhension du programme en ce qu'elle permet de mesurer l'action publique. La fixation d'objectifs, accompagnés d'indicateurs permettant de mesurer l'atteinte des buts visés, constitue la véritable raison d'être du changement de nomenclature induit par l'introduction du programme comme instrument de présentation des crédits budgétaires. Dans ce sens, la fixation d'un objectif se présente comme un préalable à la conception d'un programme : les objectifs constituent les buts stratégiques associés à chaque politique publique.

L'objectif peut-être spécifié en fonction du public ciblé (usager, contribuable, citoyen) par la politique publique. On peut ainsi distinguer trois dimensions pour la détermination des objectifs :

- l'efficacité socio-économique ;
- la qualité du service ;
- l'efficience de la gestion.

L'objectif est mesuré par un ou plusieurs indicateur(s) de résultat(s). L'indicateur correspond à une valeur, qui n'est pas obligatoirement chiffrée (ex. conduite d'une réforme législative ou réglementaire), qui permet de mesurer la réalisation le plus objectivement possible. Il doit être cohérent avec l'objectif et apporter une information utile à la mesure. Il doit être bâti sur des éléments vérifiables et suffisamment pérennes pour ne pas nécessiter une modification du mode de calcul à chaque exercice. Afin de situer l'action publique dans le moyen terme, l'indicateur doit rappeler la valeur à atteindre pour l'année en cours (n), être assorti d'indications sur les réalisations passées (n-1, n-2), afficher une prévision pour l'année à venir (n+1) et fixer une cible à moyen terme. **Afin d'être pertinents et utiles, les objectifs et les indicateurs doivent être en nombre limité : dans l'idéal cinq objectifs au maximum par programme et deux indicateurs par objectif.**

Les résultats issus des indicateurs sont agrégés au sein des rapports annuels de performance (RAP). Ceux-ci permettent de mesurer l'atteinte des objectifs qui ont été fixés pour chaque programme dans le document budgétaire de l'année écoulée. Afin de faciliter la lecture et permettre les comparaisons, il est nécessaire que la présentation des RAP et des PAP soient **homogènes**. L'objectif de ces documents est de permettre au Parlement de disposer d'éléments relatifs à la qualité de la gestion des politiques publiques en plus des informations sur l'exécution financière disponible dans la loi de règlement. Ces deux documents sont, ainsi, déposés en même temps au Parlement<sup>22</sup> sachant que la nouvelle

<sup>22</sup> Article 50, Directive n°06/2009/CM/JEMOA.

Directive a fixé un nouveau délai pour le dépôt de la loi de règlement<sup>23</sup> (la loi de règlement de l'exercice n-1 doit au plus tard être déposée au Parlement le jour de l'ouverture de la session budgétaire pour le PLF n+1). Les parlementaires disposent ainsi des informations concrètes sur la gestion des programmes avant de se prononcer sur les nouvelles autorisations budgétaires.

L'article 12 procède, également, à l'introduction d'un nouveau concept : le plafond d'autorisations d'emplois rémunérés par l'Etat. Jusqu'à présent, la loi de finances était assez restrictive en matière de dépense de personnel<sup>24</sup> : la loi de finances indiquait le montant limitatif pour les dépenses de personnel et autorisait les recrutements et les transformations d'emploi. La nouvelle Directive permet une approche plus souple des dépenses de personnel qui est un corollaire de la responsabilisation des gestionnaires. Les gestionnaires peuvent désormais procéder, dans le cadre des règles propres à la fonction publique de chaque pays, à des recrutements et des transformations d'emplois en fonction des besoins qu'ils identifient pour leurs secteurs dès lors qu'ils respectent deux limites :

- le montant annuel de crédits alloués au ministère pour les dépenses de personnel ;
- le respect du plafond d'emploi ministériel.

Cette nouvelle notion de plafond d'emplois est une modalité de décompte des personnels employés par l'État quel que soit leur statut (ex. titulaire ou contractuel) ou leur grade. Au montant financier alloué pour chaque programme est désormais associé un nombre d'emplois que le ministère ne peut pas dépasser, quand bien même l'enveloppe de crédits destinée aux dépenses de personnel ne serait pas saturée (tous les crédits ne sont pas affectés) au cours d'un exercice. Ces plafonds sont fixés au niveau du ministère et devront être déclinés à titre indicatif par programme et par catégorie d'emplois dans le projet de loi de finances (PLF). Le respect de ce plafond devra faire l'objet de développements dans les rapports annuels de performance.

### Article 13

*Les responsables de programme sont nommés par ou sur proposition du ministre sectoriel dont ils relèvent. L'acte de nomination précise, le cas échéant, les conditions dans lesquelles les compétences d'ordonnateur leur sont déléguées, ainsi que les modalités de gestion du programme, en application des articles 15, 67 et 70 de la présente Directive. Sur la base des objectifs généraux fixés par le ministre sectoriel, 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. Les modalités de mise en œuvre des contrôles budgétaires et comptables prévus par la présente Directive ainsi que par la Directive portant règlement général sur la comptabilité publique tiennent compte tant de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne que du contrôle de gestion pour chaque programme. Sans préjudice de leurs missions de contrôle et de vérification de la régularité des opérations financières, les corps et institutions de contrôle, ainsi que la Cour des comptes, contrôlent les résultats des programmes et en évaluent l'efficacité, l'économie et l'efficience.*

L'article 13 de la nouvelle directive met en place un nouvel acteur dans le pilotage des crédits budgétaires et de l'action de l'Etat : **le responsable de programme**. Comme indiqué précédemment, les programmes sont des ensembles cohérents de politiques publiques par

<sup>23</sup> Article 63, Directive n°06/2009/CM/UEMOA.

<sup>24</sup> Article 3, Directive n°05/97/CM/UEMOA relative aux lois de finances.



ministère en fonction desquels sont répartis les crédits budgétaires. Les programmes votés en loi de finances sont sous la responsabilité des ministres qui désignent des responsables de programme pour leur mise en œuvre. Les responsables de programme sont sous l'autorité des ministres dont ils relèvent. Les responsables de programme sont nommés parmi les cadres supérieurs. Il faut noter que la nomination d'un responsable de programme ne doit pas conduire à la création d'un échelon hiérarchique supplémentaire.

La rédaction de la directive précise que :

- tous les programmes ont à leur tête un responsable clairement identifié ;
- les responsables de programmes sont désignés (directement ou sur proposition) par les ministres en charge du secteur dont le programme relève ;
- le responsable de programme a la charge de déterminer les objectifs spécifiques permettant de mettre en œuvre un programme et son projet annuel de performances ;
- le responsable de programme **n'est pas automatiquement ordonnateur délégué des crédits** de son programme : l'acte de nomination doit le préciser. Dans l'hypothèse où le responsable de programme n'est pas désigné ordonnateur, l'ordonnateur des crédits demeure alors le ministre sectoriel ou son délégué.

Le responsable de programme a trois missions principales :

- 1) lors de la phase de formulation de son budget, il élabore la stratégie de son programme et fixe, en accord avec son ministre de tutelle, les objectifs et les résultats « cibles ». Sur cette base et en fonction des informations relatives à l'évolution des dotations qui lui seront allouées et de son plafond d'emploi, il procède à la répartition des crédits et des emplois ;
- 2) lors de la phase d'exécution, le responsable de programme est chargé de la mise en œuvre du programme. Il gère les crédits et les emplois conformément aux objectifs présentés et aux résultats recherchés et de façon compatible, dans la durée, avec les objectifs de maîtrise de la dépense publique ;
- 3) postérieurement à l'exécution, le responsable de programme prépare son rapport de performance. Il est garant de l'exécution du programme conformément aux objectifs fixés par le ministre.

L'article 13 élargit, par ailleurs, les compétences des corps et institutions de contrôle (ex. Inspection générale des finances) et de la Cour des comptes. Ceux-ci sont désormais habilités à contrôler les résultats des programmes et en évaluer l'efficacité (évaluation des résultats obtenus par rapport aux buts fixés), l'économie (évaluation des moyens et des coûts) et l'efficacité (évaluation de la quantité de services fournie/produite à niveau de ressources inchangé).

#### Article 14

*Les crédits budgétaires non répartis en programmes sont répartis en dotations. Chaque dotation regroupe un ensemble de crédits globalisés destinés à couvrir des dépenses spécifiques auxquelles ne peuvent être directement associés des objectifs de politiques publiques ou des critères de performance. Font l'objet de dotations : (I) les crédits destinés aux pouvoirs publics pour chacune des institutions constitutionnelles. Les crédits de la dotation de chaque institution constitutionnelle couvrent les dépenses de personnel, de biens et services, de transfert et d'investissement directement nécessaires à l'exercice de ses fonctions constitutionnelles ; (II) les crédits globaux pour des dépenses accidentelles et imprévisibles ; (III) les crédits destinés à couvrir les défauts de remboursement ou appels en*

*garantie intervenus sur les comptes d'avances, de prêts, d'avals et de garanties ; (IV) les charges financières de la dette de l'Etat.*

L'article 14 définit la dotation comme la méthode de présentation de crédits spécifiques qui font l'objet d'une énumération limitative. Il existe ainsi quatre catégories de crédits qui peuvent être constitués en dotation :

- 1) les crédits dits de pouvoirs publics relatifs aux institutions constitutionnelles (ex. Assemblée nationale, Cour constitutionnelle, Présidence de la république) qui, en raison des règles tenant à la séparation des pouvoirs, doivent recevoir un traitement particulier en matière budgétaire. Les crédits des dotations de pouvoirs publics doivent être présentés par nature (personnel, fonctionnement, investissement) ;
- 2) les crédits globaux pour dépenses accidentelles ou imprévisibles : crédits non spécialisés débloqués en cas d'accident (ex. catastrophe naturelle) et répartis alors par décret sur les programmes des ministères concernés (cf. article 22) ;
- 3) les crédits destinés à couvrir les défauts de remboursement ou appel en garantie intervenus sur les comptes d'avances, de prêts, d'avals ou de garantie : provisions pour des actions ayant entraîné le recours à la garantie de l'Etat pour pouvoir être conduites ;
- 4) les charges financières de la dette de l'État : toutes charges relatives à la dette à l'exception des remboursements de capital (ces dépenses étant désormais classées dans les opérations de trésorerie).

Contrairement aux programmes, les dotations ne sont pas assorties d'objectifs et d'indicateurs de résultat du fait de leur nature globalisée ou spécifique. De fait, les dotations constituent une catégorie à part de dépenses. A l'exception notable des dotations pour dépenses accidentelles, les crédits des dotations ne peuvent venir abonder ceux des programmes. Les règles de transfert et de virement<sup>25</sup> ne leur sont pas applicables.

Si l'article 12 fait obligation aux budgets des ministères d'être présentés en programmes, la Directive introduit une nuance à l'article 14 pour indiquer que sont constitués en dotation les budgets des institutions constitutionnelles qui ne peuvent pas faire l'objet d'un contrôle de performance, soit que ce contrôle n'est pas matériellement possible, soit qu'il n'est constitutionnellement pas réalisable (ex. quel contrôle opérer sur la performance de l'Assemblée nationale ?). Aussi, les dispositions de l'article 14 sont à interpréter de façon souple en ce qu'elles ouvrent une possibilité de déroger aux dispositions de l'article 12 mais ne constituent pas une obligation : aucune disposition de l'article 14 n'interdit aux budgets des institutions constitutionnelles d'être présentés par programmes. Il appartient donc à chaque Etat de préciser l'application de l'article 14 dans son cas propre et dans la mesure où la présentation d'un budget sous forme de dotations ne doit pas remettre en cause la nécessaire transparence budgétaire dans la présentation des budgets publics tel qu'il ressort des dispositions de la Directive portant code de transparence<sup>26</sup>.

## **Article 15**

*Les crédits répartis en programme ou en dotation et décomposés par nature conformément aux dispositions des articles 12 et 14 de la présente Directive constituent des plafonds de*

<sup>25</sup> Article 21, Directive n°06/2009/CM/UEMOA.

<sup>26</sup> Directive n°01/2009/CM/UEMOA portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA.

*dépense qui s'imposent dans l'exécution de la loi de finances aux ordonnateurs de crédits ainsi qu'aux comptables. Toutefois, à l'intérieur d'un même programme, les ordonnateurs peuvent, en cours d'exécution, modifier la nature des crédits pour les utiliser, s'ils sont libres d'emploi dans les cas ci-après : (i) des crédits de personnel, pour majorer les crédits de biens et services, de transfert ou d'investissement ; (ii) des crédits de biens et services et de transfert, pour majorer les crédits d'investissement. Ces modifications sont décidées par arrêté du ministre concerné. Il en informe le ministre chargé des finances.*

Le texte de la nouvelle directive fait du programme l'unité de spécialisation des crédits et les crédits des programmes ou des dotations constituent des plafonds de dépenses qui s'imposent dans l'exécution. Les crédits des programmes et dotations sont ainsi la limite supérieure au-delà de laquelle aucune dépense ne peut plus être engagée.

Toutefois, au sein des programmes, les crédits sont susceptibles de modifications de façon encadrée. A l'intérieur d'un même programme les crédits sont redéployables sur décision de l'ordonnateur. Les **crédits sont fongibles** c'est-à-dire que leur affectation, dans le cadre d'un programme, n'est pas prédéterminée de manière rigide mais simplement prévisionnelle, voire indicative. La fongibilité laisse donc la faculté de définir, sous certaines limites, l'objet et la nature des dépenses dans le cadre du programme pour en optimiser la mise en œuvre. Le plafond de l'autorisation de dépense donnée par le Parlement s'entend ainsi pour un programme en entier. L'ordonnateur a autorité pour l'affectation des crédits votés à l'intérieur de cette enveloppe globale : il est libre de les redéployer par nature dans le respect de certaines contraintes. Ces contraintes sont précisées dans la rédaction de l'article 15 :

- les crédits de personnels peuvent abonder les crédits de biens et services, de transfert et d'investissement ;
- les crédits de biens et services ainsi que les crédits de transfert peuvent abonder les crédits d'investissement.

Ainsi, dans un programme, les crédits prévisionnels destinés aux dépenses de personnel ne peuvent être majorés par d'autres crédits, mais peuvent en sens inverse abonder d'autres titres : **la fongibilité des dépenses de personnel ainsi que celles des dépenses de fonctionnement sont donc asymétriques**. Les dépenses de personnels et, dans une moindre mesure, les dépenses de fonctionnement (biens et services et transferts) deviennent les variables d'ajustement pour le pilotage de l'exécution du programme au profit des dépenses d'investissement. Les crédits destinés aux dépenses d'investissement sont, de par la rédaction retenue pour l'article 15, intangibles : l'ordonnateur ne peut pas diminuer les dépenses d'investissement de son programme au profit des autres postes de dépenses.

Les modifications interviennent par voie d'arrêté du ministre sectoriel qui en informe le ministre des finances.

L'introduction des autorisations d'engagement (AE) (article 17) et le fait que seuls certains crédits (dépenses en capital) bénéficient d'AE ont des implications sur l'exercice de la fongibilité asymétrique. Cette approche limite, en effet, l'exercice de la fongibilité asymétrique : l'exercice de la fongibilité d'une dépense de personnel au profit d'une dépense d'investissement ne pourra, de fait, porter que sur les CP (les dépenses de personnel ne sont, par exemple, pas assorties d'AE). Pour que les CP ainsi transférés en investissement soient utilisables (règle de l'engagement préalable) ceci implique :

- soit qu'il existe en investissement des AE disponibles sur le projet d'investissement mais pour lesquelles il est identifié un déficit de CP (ex. le montant de la tranche annuelle à verser à l'entreprise est majorée en cours d'année et le ministère utilise alors la fongibilité asymétrique pour faire face à ce décalage ponctuel qui ne change pas l'équilibre général du projet d'investissement) ;

- soit qu'il existe un besoin de CP pour une opération d'investissement déjà engagée (ex. le projet d'investissement a été engagé l'année précédente mais la loi de finances n'a pas accordé de CP pour la tranche annuelle ou a accordé un montant insuffisant).

Dans les mêmes conditions que les CP, les AE sont susceptibles de donner lieu à des ouvertures en LFR ou en décret d'avance. Les mouvements règlementaires et les reports leurs sont applicables dans les conditions fixées par, respectivement, les articles 21 et 24 de la présente Directive.

## Article 16

*Le budget général de l'Etat, les budgets annexes et les comptes spéciaux du Trésor sont présentés selon les classifications administratives, par programme, fonctionnelle et économique. La nomenclature budgétaire est construite dans le respect des articles 8, 11, 12, 14 et 15 de la présente Directive.*

Les dispositions de l'article 16 s'articulent avec celles de la Directive n°08/2009/CM/UEMOA portant nomenclature budgétaire de l'Etat au sein de l'UEMOA.

Le budget et ses annexes doivent permettre de présenter les crédits selon les classifications suivantes :

- classification administrative : le critère de classement réside dans le ministère et le service appelé à traiter l'opération en fonction de l'organisation des services et des ministères (ex. police, justice, travaux publics) ;
- classification par programme (norme de présentation du budget désormais, cf. article 12) ;
- classification fonctionnelle (présentation des dépenses en fonction de groupes de tâches réalisées par l'Etat selon une nomenclature internationale (Classification of the Functions of Government (COFOG)) (ex. Services généraux des administrations publiques, Défense nationale) ;
- classification économique : permet de classer les recettes et les dépenses de l'Etat d'après leur nature économique et suivant un plan axé sur la comptabilité nationale. Elle a pour objet de dégager la nature économique de l'activité de l'Etat et de mettre ainsi en évidence l'influence des transactions de l'Etat sur l'économie nationale.

## Article 17

*Les crédits ouverts par les lois de finances sont constitués : (i) de crédits de paiement, pour les dépenses de personnel, les acquisitions de biens et services et les dépenses de transfert ; (ii) d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement, pour les dépenses d'investissement et les contrats de partenariats publics-privés.*

L'article 17 procède à la suppression des autorisations de programme (AP) remplacées par les autorisations d'engagement (AE). A la différence des AP, qui demeureraient valables d'un exercice budgétaire à l'autre pendant une période maximale de six ans, les autorisations d'engagement (AE) sont annuelles et sont annulées à la fin de l'exercice budgétaire si elles n'ont pas été consommées, sauf procédure de report (article 24). L'article 17 étend, également, l'utilisation des crédits de paiement (CP) : ils ne concernent plus uniquement les opérations en capital mais tous les titres.

Les autorisations d'engagement correspondent à l'engagement juridique de la dépense. En effet, dans la chaîne de la dépense, en préalable à la consommation effective des crédits (le paiement), l'ordonnateur procède à la phase d'engagement. Au cours de cette phase, où l'ordonnateur réalise la première étape des actions qui mèneront au paiement effectif de la prestation, les AE sont entièrement consommées dès l'origine de la dépense, lors de la signature de l'acte qui engage juridiquement l'État.

Les autorisations d'engagement (AE) sont associées aux crédits de paiement uniquement pour les dépenses d'investissement et les contrats de partenariats publics-privés (PPP) : une distinction est ainsi opérée entre les dépenses dont le cadre d'exécution est annuel et pour lesquelles il n'y a que des CP inscrits au budget et les dépenses qui s'exécutent dans un cadre pluriannuel pour lesquelles on associe aux CP des AE représentant les montants théoriques nécessaires pour la conduite de l'opération d'investissement sur plusieurs années. Dans le cas d'un investissement qui s'exécuterait sur une année le montant d'AE correspond au montant de CP (AE=CP).

Lorsque l'on compare les dispositions du présent article à la typologie des dépenses budgétaires de l'article 11 il apparaît que :

- dépenses de personnel : pas d'AE ;
- charges financières de la dette : pas d'AE ;
- dépenses d'acquisition de biens et services : pas d'AE ;
- dépenses de transferts courants : pas d'AE ;
- dépenses en atténuation de recettes : pas d'AE ;
- dépenses d'investissements exécutés par l'Etat : présence d'AE ;
- dépenses de transfert en capital : présence d'AE.

Cette présentation reprend, ainsi, la distinction de l'article 17 entre dépenses qui s'exécutent dans un cadre annuel (dépenses ordinaires) et celles qui s'exécutent dans un cadre pluriannuel (dépenses en capital).

L'évaluation du montant d'AE nécessaire est stratégique pour le pilotage de la dépense : la phase d'engagement et de consommation des AE devant obligatoirement précéder la phase de paiement et de consommation des CP, ceux-ci ne sont pas utilisables et deviennent donc sans objet sans AE correspondantes.

Des développements techniques sont consacrés aux AE et CP dans l'annexe n°1 au présent guide méthodologique.

## **Article 18**

*Les autorisations d'engagement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être juridiquement engagées au cours de l'exercice pour la réalisation des investissements prévus par la loi de finances. Pour une opération d'investissement directement exécutée par l'Etat, l'autorisation d'engagement couvre une tranche constituant une unité individualisée formant un ensemble cohérent et de nature à être mise en service sans adjonction. Pour les contrats de partenariats publics-privés, par lesquels l'Etat confie à un tiers le financement, la réalisation, la maintenance ou l'exploitation d'opérations d'investissements d'intérêt public, les autorisations d'engagement couvrent, dès l'année où les contrats sont conclus, la totalité de l'engagement juridique.*

L'article 18 précise les modalités de formulation des AE au sein du budget. En effet, le caractère pluriannuel de l'engagement (une fois engagée, la dépense est répercutée d'une

année sur l'autre sans nécessité d'autre procédure d'engagement) nécessite de préciser le cadre de mise en œuvre et les modalités de décomptes.

La Directive relative aux lois de finances opère une distinction en fonction de l'objet de l'engagement. S'il s'agit :

- d'un partenariat public-privé (PPP) : les autorisations d'engagement (AE) votées doivent couvrir l'intégralité de l'engagement juridique : la loi de finance de l'année comprendra en AE le montant global de l'opération et en CP uniquement la tranche annuelle le cas échéant. Les lois de finances ultérieures ne comprendront que les CP résultants du reste à payer jusqu'à extinction de la créance et de l'opération, selon les termes des conventions signées entre l'Etat ou d'autres organismes publics (ex. établissement publics) et leur(s) partenaire(s) privé(s) ;
- d'un investissement directement réalisé par l'Etat : le Gouvernement a la possibilité de séparer l'opération en tranches cohérentes (ex. marchés publics à bon de commande ou à tranches) et d'inscrire en loi de finances uniquement les besoins en AE de couverture des tranches, selon le rythme qu'il détermine.

### Article 19

*Les crédits de paiement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées au cours de l'exercice.*

Le montant des crédits de paiement (CP) accordé par la loi de finances de l'année constitue le plafond des ordonnancements et/ou des paiements.

Cette règle est cependant à relativiser aux regards des dispositions des articles :

- article 20 : dépenses en anticipation, crédits évaluatifs pour les charges financières ;
- article 23 : procédure de décret d'avance.
- article 24 : procédure de report de crédits ;

Egalement, en cours d'année, le gouvernement a la possibilité de déposer une loi de finances rectificative au Parlement pour modifier les plafonds de dépense.

### Article 20

*Toutes les autorisations d'engagement et tous les crédits de paiement ainsi que les plafonds d'autorisation d'emplois rémunérés par l'Etat sont limitatifs. Sauf dispositions spéciales d'une loi de finances prévoyant un engagement par anticipation sur les crédits de l'année suivante, les dépenses sur crédits limitatifs ne peuvent être engagées et ordonnancées que dans la limite des crédits ouverts. Par exception aux dispositions de l'alinéa 1er du présent article, les crédits relatifs aux charges financières de l'Etat sont évaluatifs. Ces crédits évaluatifs s'imputent, au besoin, au-delà de la dotation qui les concerne.*

Alors que la rédaction de l'ancienne Directive prévoyait un ensemble de crédits évaluatifs (en autorisations de programme (AP) et en crédits de paiement (CP) listés en annexe de la loi de finances<sup>27</sup> (ex. état H), la nouvelle Directive pose comme **principe général que tous les crédits de la loi de finances (AE/CP) ainsi que les plafonds d'emplois sont limitatifs** avec une seule exception : les crédits inscrits dans la dotation relative aux charges

<sup>27</sup> Article 11, Directive n° 05/97/CM/UEMOA.

financières (intérêts de la dette) sont évaluatifs et peuvent être exécutés en dépassement du montant ouvert en loi de finances et inscrit dans la dotation correspondante.

L'article 20 dispose également que tous les plafonds d'emplois ouverts en loi de finances de l'année sont limitatifs : ceux-ci ne sont concernés ni par la procédure de report, ni par les virements ou transferts, ni par la procédure de décret d'avance qui ne concernent que les crédits budgétaires (AE/CP). La modification des plafonds d'emplois ouverts en loi de finances de l'année ne peut donc intervenir qu'à travers le vote d'une loi de finances rectificative.

## Article 21

*Des transferts et des virements de crédits peuvent, en cours d'exercice, modifier la répartition des crédits budgétaires entre programmes. Les transferts de crédits modifient la répartition des crédits budgétaires entre programmes de ministères distincts. Ils sont autorisés par décret pris en Conseil des Ministres sur rapport conjoint du ministre chargé des finances et des ministres concernés. Les virements de crédits modifient la répartition des crédits budgétaires entre programmes d'un même ministère. S'ils ne changent pas la nature de la dépense selon les catégories définies à l'alinéa 7 de l'article 12 de la présente Directive, ils sont pris par arrêté interministériel du ministre intéressé et du ministre chargé des finances. Dans le cas contraire, ils sont autorisés par décret sur rapport conjoint du ministre chargé des finances et du ministre concerné. Le montant annuel cumulé des virements et transferts affectant un programme ne peut dépasser dix pour cent (10%) des crédits votés de ce programme. A l'exception des crédits globaux pour des dépenses accidentelles et imprévisibles, aucun transfert ni virement ne peut être opéré d'une dotation vers un programme.*

Conformément aux dispositions de l'article 12 de la présente Directive, les crédits budgétaires sont spécialisés par programmes et par ministères. Néanmoins, afin de permettre au Gouvernement de faire face aux aléas de la gestion annuelle et lui autoriser une certaine marge de manœuvre des mouvements de crédits entre programmes peuvent modifier en cours d'exercice la répartition initiale. Ces mouvements sont constitués des transferts et des virements de crédits.

Les transferts de crédits modifient les plafonds de crédits entre ministères. Les virements de crédits quant à eux s'opèrent entre les programmes d'un même ministère.

L'article 21 instaure une limite à l'utilisation de ces mouvements : le montant cumulé des mouvements (virements et transfert de crédits) ne peut pas excéder 10% des crédits des programmes concernés : l'assiette des 10% n'inclut que les crédits ouverts en loi de finances initiale ou loi de finances rectificative et ne comprend donc pas les crédits reportés. Cette limite doit être interprétée comme concernant aussi bien le programme d'origine des mouvements que le programme de destination (si l'un des deux programmes a déjà saturé sa limite de 10%, le mouvement ne pourra être réalisé). Les mouvements réglementaires de l'article 21 ne concernent pas les emplois : les transferts ou virements d'emplois entre programmes et ministères ne sont pas autorisés (cf. art. 20).

Il faut noter que le terme de « crédits » de l'article 21 doit s'interpréter comme concernant aussi bien les crédits de paiement (CP) que les autorisations d'engagement (AE). En effet, dans le cas où le mouvement ne modifie pas la nature de la dépense (crédits d'investissement) le transfert des seuls crédits de paiement sans les autorisations d'engagement associées empêchera le service destinataire du mouvement de consommer les crédits transférés : dans la réforme, la consommation des AE correspondantes est le préalable impératif à la consommation des CP pour les dépenses d'investissement.

Enfin, l'article 21 précise les rapports entre les dotations et les programmes : à l'exception de la dotation concernant les dépenses accidentelles dont les crédits ne peuvent être exécutés à partir de cette dotation elle-même et doivent impérativement être rattachés à un programme du ministère qui se chargera de leur mise en œuvre (article 22), les mouvements des dotations vers les programmes sont interdits : les dotations ne sont donc pas concernées par les procédures de virement ou de transfert de crédits.

## Article 22

*La répartition par programme des crédits globaux pour des dépenses accidentelles et imprévisibles se fait par décret. Aucune dépense ne peut être directement imputée sur ces crédits globaux avant cette répartition.*

L'exécution des crédits de la dotation pour dépenses accidentelles et imprévisibles se fait à travers les programmes. Les crédits de cette dotation ne peuvent pas être engagés, ordonnancés ou payés à partir de la dotation elle-même. Un décret doit en affecter les crédits à un ou plusieurs programmes dont le ministère correspondant se chargera de la mise en œuvre et de l'exécution.

## Article 23

*En cas d'urgence et de nécessité impérieuse d'intérêt national, des crédits supplémentaires peuvent être ouverts par décret d'avances pris en Conseil des Ministres. 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.*

Le décret d'avance est une procédure permettant au Gouvernement de majorer les crédits limitatifs et d'en ouvrir de nouveaux sans demander l'autorisation du Parlement, qui est néanmoins informé et devra tout de même ratifier le décret, *a posteriori*, dans les meilleurs délais.

Alors que l'ancien texte de la Directive<sup>28</sup> distinguait les cas d' « urgence » et les cas d' « urgence et de nécessité impérieuse », la nouvelle Directive ne retient plus dans son article 23 que la seconde notion. Elle supprime par ce fait la gradation des possibilités de recours au décret d'avance et l'obligation de préserver l'équilibre financier de la loi de finances de l'année.

La procédure des décrets d'avance doit permettre de faire face à des situations exceptionnelles qui mériteront néanmoins d'être précisées dans la pratique.

## Article 24

*Sous réserve des dispositions concernant les autorisations d'engagement, les crédits ouverts et les plafonds des autorisations d'emplois fixés au titre d'une année ne créent aucun droit au titre des années suivantes. Les autorisations d'engagement, au sens de l'article 18 de la présente Directive disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportées sur le même programme par décret pris en conseil des ministres, majorant à due concurrence les crédits de l'année suivante. Les crédits de paiement ne peuvent être reportés. Par exception, les crédits de paiement relatifs aux dépenses d'investissement disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportés sur le même programme dans la mesure où les reports de crédits retenus ne dégradent pas l'équilibre*

<sup>28</sup> Art. 12, Directive n° 05/97/CM/UEMOA.



*budgétaire tel que défini à l'article 45 de la présente Directive. Les reports s'effectuent par décret pris en conseil des ministres, en majoration des crédits de paiement pour les investissements de l'année suivante, sous réserve de la disponibilité des financements correspondants. Ce décret, qui ne peut être pris qu'après clôture des comptes de l'exercice précédent, est consécutif à un rapport du ministre chargé des finances. Ce rapport évalue et justifie les ressources permettant de couvrir le financement des reports, sans dégradation du solde du budget autorisé de l'année en cours.*

L'article 24 organise la procédure annuelle de report de crédits. Aménagement à la règle d'annualité budgétaire (les crédits s'exécutent dans un cadre annuel et ne créent pas de droits pour les années suivantes), le report de crédits consiste à ajouter un crédit non consommé en fin d'année au budget de l'année suivante. Elle permet d'éviter l'annulation des crédits non consommés quand les projets n'ont pas pu être exécutés mais ne sont pas pour autant remise en cause. La procédure de reports s'effectue par décret pris en conseil des ministres.

Concernant les autorisations d'engagement, le report n'est **pas automatique** mais autorisé par décret en conseil des ministres. Les AE d'un programme ne sont reportables que sur le même programme d'une année sur l'autre : **les reports « croisés » entre programme sont ainsi interdits** afin de préserver l'objet de la dépense et responsabiliser le gestionnaire.

Concernant les crédits de paiement, seuls les crédits des dépenses d'investissement peuvent être reportés dans la mesure où le montant reporté ne dégrade pas l'équilibre budgétaire de la loi de finances en cours : le report des crédits de paiement disponibles en fin d'exercice est autorisé si leur financement est possible par l'identification de nouvelles ressources ou marges de manœuvre budgétaire. Cette rédaction limite fortement en pratique l'exercice du report de CP.

L'article 24 précise que le décret de reports ne peut être pris qu'après la clôture définitive des comptes de l'exercice n-1. Il est obligatoirement accompagné d'un rapport justifiant en ressources et/ou en dépenses la préservation de l'équilibre budgétaire déterminé par l'article d'équilibre de la loi de finances de l'année.

Des développements techniques sont consacrés aux reports de crédits dans l'annexe n°1 au présent guide méthodologique.

## Article 25

*Des crédits budgétaires peuvent être annulés, par arrêté du ministre chargé des finances, après information du ministre sectoriel, lorsqu'ils sont devenus sans objet ou dans le cadre de la mise en œuvre du pouvoir de régulation budgétaire défini à l'article 67 de la présente Directive.*

L'article 25 encadre la procédure d'annulation de crédits qui consiste en la suppression, en cours d'année, d'un crédit ouvert par la loi de finances. Cette compétence est du ressort du ministre des finances qui l'exerce par le biais d'arrêtés. Elle ne peut être exercée que dans deux cas :

- 1) soit, le crédit est devenu sans objet, c'est-à-dire que l'évènement générateur de la dépense n'a pas eu lieu ou pour un montant inférieur aux prévisions (ex. annulation d'un concours de la fonction publique) ;
- 2) soit, l'annulation intervient dans le cadre du pouvoir de régulation du ministre des finances de l'article 67 (annulation de crédits pour prévenir la dégradation de l'équilibre budgétaire et financier de la loi de finances).

## Article 26

*Les arrêtés et décrets relatifs aux mouvements de crédits prévus aux articles 21 à 25 de la présente Directive sont transmis, dès leur signature, au Parlement et à la Cour des comptes. La ratification de ces mouvements est demandée au Parlement dans la plus prochaine loi de finances relative à l'exercice concerné.*

La Directive rend obligatoire la communication au Parlement et à la Cour des comptes des modifications apportées par l'exécutif à la loi de finances et qui concernent :

- les transferts et les virements de crédits ;
- les décrets de répartition des crédits globaux de la dotation pour dépenses accidentelles et imprévisibles ;
- les décrets d'avances ;
- le décret annuel de report ;
- les arrêtés d'annulation de crédits.

Cette communication s'effectue dès signature des actes réglementaires.

Les dispositions de l'article 26 vont dans le sens d'un accroissement de l'information dont disposent les parlementaires et du renforcement des moyens de contrôle de l'action du Gouvernement en les impliquant plus étroitement dans les événements de gestion annuelle. En effet, à l'exception des décrets d'avance, l'ancien texte de la Directive ne prévoyait pas de communication spécifique aux Parlementaires pour les actes de gestion modifiant la loi de finances de l'année. Grâce à la procédure de ratification de ces différents mouvements et à la communication, par ailleurs, d'un rapport trimestriel sur l'exécution du budget (cf. art. 74), les Parlementaires sont désormais en mesure de suivre et de contrôler effectivement, l'exécution des recettes et des dépenses ainsi que les événements financiers intervenus en gestion.

## Article 27

*Les ressources de trésorerie de l'Etat comprennent : (i) les produits provenant de la cession des actifs ; (ii) les produits des emprunts à court, moyen et long termes ; (iii) les dépôts sur les comptes des correspondants ; (iv) les remboursements de prêts et avances. Ces ressources de trésorerie sont évaluées et, s'agissant des emprunts à moyen et à long termes, autorisées par une loi de finances. La variation nette de l'encours des emprunts à moyen et long termes qui peuvent être émis est plafonnée annuellement par une loi de finances. Sauf disposition expresse d'une loi de finances, les titres d'emprunts publics émis par l'Etat sont libellés en monnaie nationale ; ils ne peuvent prévoir d'exonération fiscale et ne peuvent être utilisés comme moyen de paiement d'une dépense publique.*

L'article 27 détermine la liste des ressources de trésorerie de l'Etat. Il complète l'article 6 qui opère la distinction entre recettes budgétaires (cf. art. 8) et ressources de trésorerie.

Sont considérés comme ressources de trésorerie :

- les produits de cession d'actifs (ex. vente de participation de l'Etat dans les entreprises publiques) ;
- les produits des emprunts (ex. intérêts et arrérages perçus) ;
- les dépôts sur les comptes des correspondants (collectivités territoriales, les établissements publics et les entreprises qui, par obligation législative ou par commodité, disposent d'un compte auprès d'un comptable public) ;
- les remboursements de prêts et avances.

Ces ressources font l'objet d'une évaluation en loi de finances (plan de trésorerie prévisionnel mensualisé annexé à la loi de finances – article 46).

L'article 27 précise, également, les modalités pratiques de recours à l'emprunt :

- les emprunts à moyen et long termes sont autorisés par la loi de finances de l'année (ils sont présentés en annexes de la loi de finances –article 46) qui plafonne annuellement la variation nette de l'encours (montant total des crédits souscrits par un emprunteur) et détermine ainsi le rythme de remboursement et de souscription à de nouveaux emprunts ;
- les émissions d'emprunts sont obligatoirement effectuées en monnaie nationale.

### **Article 28**

*Les charges de trésorerie de l'Etat comprennent : (i) le remboursement des produits des emprunts à court, moyen et long termes ; (ii) les retraits sur les comptes des correspondants ; (iii) les prêts et avances. Ces charges de trésorerie sont évaluées par une loi de finances. Les remboursements d'emprunts sont exécutés conformément au contrat d'émission. Les opérations de dépôt sont faites dans les conditions prévues par les règles de comptabilité publique.*

L'article 28 détaille les charges de trésorerie de l'Etat en cohérence avec la distinction opérée par l'article 6 entre dépenses budgétaires et charges de trésorerie. Ces dernières sont composées :

- du remboursement des produits des emprunts (remboursements des emprunts et des dettes assimilées arrivés à échéance) ;
- des retraits sur les comptes des correspondants du Trésor public (ex. collectivités locales, établissements publics) ;
- des prêts et avances.

Les charges de trésorerie font l'objet d'une évaluation en loi de finance (plan de trésorerie annexé à la loi de finances de l'année – article 46).

### **Article 29**

*Sauf dérogation accordée par décret, les organismes publics autres que l'Etat sont tenus de déposer toutes leurs disponibilités au Trésor public. Le Trésor public est tenu d'assurer la liquidité de ces dépôts dans les conditions définies au moment du dépôt.*

L'article 29 pose le principe de l'obligation de dépôt des disponibilités des organismes publics auprès du Trésor public. Ces organismes sont les collectivités locales, les établissements publics à caractère administratif et les organismes de protection sociale (cf. art. 55).

La Directive prévoit que les dérogations à ce principe constituent l'exception et qu'elles sont expressément autorisées par décret.

Les organismes visés par l'article 29 forment un ensemble dénommé couramment « correspondants du Trésor ». La contrepartie de l'obligation de dépôt est que le Trésor public est tenu d'assurer la liquidité des sommes déposées et s'engage, donc, à fournir les moyens de paiement lorsque les correspondants le réclament. La Directive renvoie aux législations nationales le soin de déterminer les conditions de cette liquidité.

## Article 30

*Les prévisions de ressources et de charges de l'Etat doivent être sincères. Elles doivent être effectuées avec réalisme et prudence, compte tenu des informations disponibles au moment où le projet de loi de finances est établi.*

Aux côtés des principes budgétaires classiques (annualité, spécialité, unité, universalité), la nouvelle Directive introduit dans son article 30 le principe de sincérité budgétaire. Ce principe est complété par la notion, à l'article 72, du principe de sincérité comptable. Ces deux notions ne doivent pas être confondues, leurs applications et conséquences concrètes étant substantiellement différentes.

Le principe de sincérité peut être défini comme **l'obligation de présenter des comptes ou un budget reflétant une image sincère et fidèle de la situation et des perspectives économiques et patrimoniales nationales au regard des informations dont dispose le gouvernement au moment de leur élaboration**. Le principe de sincérité interdit de sous-estimer les charges ou de surestimer les ressources présentées dans la loi de finances et fait obligation de ne pas dissimuler des éléments financiers ou patrimoniaux. Deux corollaires s'attachent à ce principe : **l'inclusion effective de l'ensemble des ressources et des charges** (en ce sens, le principe de sincérité rejoint les obligations découlant du principe d'universalité<sup>29</sup>) au sein du budget ou des comptes de l'Etat ainsi que **la cohérence des informations fournies**.

En ce qui concerne la sincérité budgétaire, il s'agit d'un principe relatif, les modalités d'exercice d'un contrôle de la sincérité budgétaire étant relativement malaisées à définir. Tout d'abord, l'obligation de présenter l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat de façon sincère s'apprécie, en effet, en fonction des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler. Ensuite, les budgets publics ont essentiellement un caractère de prévision et s'accompagnent obligatoirement d'aléas, les prévisions ne pouvant jamais être parfaitement exactes. Enfin, l'exercice de ce contrôle revient aux parlementaires à l'occasion de la discussion et du vote de la loi de finances, à l'autorité chargée, le cas échéant, du contrôle de constitutionnalité des lois et, *ex post*, à la Cour des comptes dans la mesure où celle-ci doit se prononcer sur la loi de règlement.

**Ainsi, la sincérité budgétaire apparaîtrait plutôt comme une obligation de moyens : les autorités chargées de la formulation et de la présentation du budget doivent garantir une information fiable et complète et ne pas « manifester » dissimuler des informations financières, surévaluer les recettes ou sous-estimer les dépenses. Elles doivent, en outre, présenter des documents cohérents : par exemple les projections macro-économiques ne doivent pas être différentes entre le projet de loi de finances et le Document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle (DPBEP). De même, les projections de dépenses entre le budget et les Documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) doivent être identiques.**

A titre d'exemple, une prévision de revenus manifestement plus élevée d'une année sur l'autre alors que la conjoncture économique se dégrade ou encore une réduction très significative des dépenses inéluctables ou à faible flexibilité (i.e. dépenses de personnel) sont autant d'éléments qui devraient logiquement alerter le Parlement sur la sincérité du budget qui lui est présenté.

---

<sup>29</sup> Le respect du principe d'universalité impose de rassembler au sein d'un document unique l'ensemble des informations relatives aux recettes et aux dépenses sans contraction (toute les recettes et toutes les dépenses sont inscrite sans compensation entre elles) ni affectation (toutes les recettes financent toutes les dépenses).

## Article 31

*Sous réserve des dispositions concernant les budgets annexes et les comptes spéciaux du Trésor, les recettes et les dépenses budgétaires de l'Etat sont retracées, sous forme de recettes et de dépenses, dans le budget général.*

L'article 31 définit la notion de budget général. Celui-ci est le document qui retrace toutes les recettes budgétaires (article 8) et toutes les dépenses de l'État (article 11), à l'exception des recettes affectées par la loi aux budgets annexes et aux comptes spéciaux.

## Article 32

*Il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction entre les recettes et les dépenses. L'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses, toutes les dépenses et toutes les recettes sont imputées au budget général.*

L'article 32 réaffirme le principe d'universalité budgétaire. Règle fondamentale du droit budgétaire, l'universalité implique le rassemblement dans un même document de l'ensemble des recettes brutes sur lequel doit s'imputer l'ensemble des dépenses brutes. Ce principe se matérialise en deux composantes :

- 1) les recettes et les dépenses sont inscrites au budget pour leur montant brut, sans compensation ni contraction afin d'assurer la sincérité des coûts affichés (ex. les services des impôts n'ont pas le droit de déduire les charges de fonctionnement du service des sommes recouvrées) ;
- 2) des recettes ne peuvent être affectées à des dépenses particulières.

Quelques dérogations sont néanmoins permises et visées dans la présente Directive :

- la procédure de fonds de concours (article 33) ;
- la procédure de rétablissement de crédits (article 33) ;
- les budgets annexes (articles 34 et 35) ;
- les comptes spéciaux du Trésor (articles 36 et suivants).

## Article 33

*Par dérogation aux dispositions de l'article 32 de la présente Directive, des procédures particulières peuvent permettre d'assurer une affectation au sein du budget général. Ces procédures sont la procédure du fonds de concours et la procédure de rétablissement de crédits.*

*Les fonds de concours sont constitués par :*

*- des contributions volontaires versées par des personnes morales ou physiques, et notamment par les bailleurs de fonds, pour concourir avec ceux de l'Etat à des dépenses d'intérêt public ;*

*- des legs et des donations attribués à l'Etat.*

*Les fonds de concours sont portés en recettes au budget général et un crédit supplémentaire de même montant est ouvert sur le programme concerné par arrêté du ministre chargé des finances. L'emploi des fonds de concours doit être conforme à l'intention de la partie versante ou du donateur.*

*Les rétablissements de crédits sont constitués par :*

*- les recettes provenant de la restitution au Trésor public de sommes payées indûment ou à titre provisoire sur crédits budgétaires ;*

- les recettes provenant de cessions ayant donné lieu à un paiement sur crédits budgétaires.

L'article 33 organise une partie des dérogations au principe d'universalité budgétaire visé à l'article 32 à travers : (1) la procédure des fonds de concours et (2) la procédure des rétablissements de crédits.

Les fonds de concours sont des sommes versées par des personnes physiques ou morales et qui contribuent entièrement ou en partie à des dépenses d'intérêt public. Ils peuvent être constitués de dons ou de legs et, dans les pays en développement, des contributions des bailleurs de fonds (partenaires techniques et financiers). Dans ce dernier cas, il faut noter que le texte de la Directive ne mentionne plus la notion de **convention** mais parle de **contributions volontaires**. L'utilisation des sommes des fonds de concours est subordonnée au respect de l'intention de la partie versante : les recettes provenant des fonds de concours ne servent pas à payer indifféremment toutes les dépenses mais sont, au contraire, affectées à une dépense ciblée préalablement par le donateur. Les fonds de concours constituent des recettes du budget général et doivent être **détaillés** et **identifiés** dans les documents budgétaires, particulièrement ceux présentant les prévisions de dépenses des ministères sectoriels. La loi de finances évalue le montant des fonds de concours pour l'année à laquelle elle se réfère mais c'est le ministre des finances qui ouvre les crédits correspondants sur les programmes et les dotations par voie d'arrêté.

La procédure de rétablissement de crédits correspond à la reconstitution budgétaire de crédits consommés : annulation d'une dépense déjà effectuée. La recette du remboursement n'est pas versée au budget général sans affectation mais revient directement au service à l'origine de la dépense. La Directive prévoit deux cas pour le rétablissement de crédits :

- la restitution par des tiers de sommes payées indûment ou à titre provisoire (ex. erreur des services de l'Etat en faveur d'un contribuable donnant lieu restitution des sommes indûment versées) ;
- les cessions ayant donné lieu à paiement sur crédits budgétaires (ex. remboursement entre services de l'Etat).

### Article 34

*Les opérations financières des services de l'Etat que la loi n'a pas dotés de la personnalité morale et dont l'activité tend essentiellement à produire des biens ou à rendre des services donnant lieu au paiement de prix peuvent faire l'objet de budgets annexes. La création d'un budget annexe et sa suppression ainsi que l'affectation d'une recette à celui-ci sont décidées par une loi de finances. Un budget annexe constitue un programme au sens de l'article 12 de la présente Directive. Chaque budget annexe est rattaché à un ministère.*

L'article 34 définit les règles de constitution et de création/suppression de la dérogation au principe d'universalité de l'article 32 appelée : budget annexe.

Les budgets annexes constituent une procédure d'identification budgétaire d'une activité de l'Etat dont les services n'ont pas été constitués en établissement public (ex. aviation civile). Ils sont constitués en programme au sens de l'article 12 et des objectifs et des indicateurs de résultats leurs sont donc associés. De même, un responsable de programme est désigné pour le pilotage de la performance des budgets annexes dans les conditions de l'article 13. Au même titre que les programmes, les budgets annexes sont rattachés à un ministère sectoriel. Ils constituent cependant un document indépendant du ministère de rattachement pour la production du document visée à l'article 53 : chaque budget annexe donne lieu à la rédaction d'un DPPD.

Conformément aux dispositions de l'article 59 de la présente Directive, si la création/suppression d'un budget annexe relève uniquement de la loi de finances (l'utilisation d'un autre texte de loi constituerait un cavalier), cette prérogative appartient uniquement au Gouvernement, le Parlement ne pouvant procéder à la création ni à la suppression d'un programme, d'un budget annexe ou d'un compte spécial du Trésor. La loi de finances prévoit, également, l'affectation d'une recette à un budget annexe (ex. taxes aéroportuaires).

### **Article 35**

*Les budgets annexes comprennent, d'une part, les recettes et les dépenses d'exploitation, d'autre part, les dépenses d'investissement et les recettes spéciales affectées à ces dépenses. Les opérations des budgets annexes s'exécutent comme les opérations du budget général. Les dépenses d'exploitation suivent les mêmes règles que les dépenses ordinaires tandis que les dépenses d'investissement suivent les mêmes règles que les dépenses en capital. Les emplois des agents publics rémunérés sur chaque budget annexe sont plafonnés par une loi de finances. Toutefois, les crédits limitatifs se rapportant aux dépenses d'exploitation et d'investissement peuvent être majorés, non seulement dans les conditions prévues à l'article 15 de la présente Directive mais également par arrêté du ministre chargé des finances, s'il est établi que l'équilibre financier du budget annexe tel qu'il est prévu par la dernière loi de finances n'est pas modifié et qu'il n'en résulte aucune charge supplémentaire pour les années suivantes.*

L'article 35 détaille les règles de présentation et de fonctionnement particulières des budgets annexes du fait de leurs activités souvent liées à des fonctions économiques et commerciales. Les budgets annexes comprennent une section « exploitation » qui suit les mêmes règles (en matière d'AE et de CP notamment) que les dépenses ordinaires du budget général visées à l'article 11 et une section « investissement » similaire aux dépenses en capital.

En matière d'exécution, les crédits des budgets annexes s'exécutent dans les mêmes conditions que les crédits du budget de l'Etat (visées au Titre 7 de la présente directive). Ils disposent de plafonds d'emplois par budget annexe, fonctionnent avec des crédits limitatifs et les règles relatives à la fongibilité de l'article 15 leurs sont applicables. Cependant, le ministre des finances peut majorer leurs crédits si l'équilibre de la loi de finances n'est pas modifié et que cela n'entraîne pas de charge récurrente.

### **Article 36**

*Des comptes spéciaux du Trésor peuvent être ouverts par une loi de finances pour retracer des opérations effectuées par les services de l'Etat. Les comptes spéciaux du Trésor peuvent être traités comme des programmes. Les comptes spéciaux du Trésor comprennent les catégories suivantes : (i) les comptes d'affectation spéciale ; (ii) les comptes de commerce ; (iii) les comptes de règlement avec les gouvernements ou autres organismes étrangers ; (iv) les comptes de prêts ; (v) les comptes d'avances ; (vi) les comptes de garanties et d'avals. A l'exception des comptes de commerce et de règlement avec les gouvernements ou autres organismes étrangers, les comptes spéciaux du Trésor ne peuvent être à découvert.*

L'article 36 introduit la notion de comptes spéciaux du Trésor (CST). Ils constituent, aux côtés du budget général et des budgets annexes, la troisième et dernière modalité de présentation des crédits budgétaires. Ils se distinguent du budget général en retraçant les opérations de services de l'Etat que l'on entend séparer en raison de leur caractère temporaire, de leur nature industrielle ou commerciale ou de l'affectation de certaines ressources à certaines dépenses.

La création relève de la loi de finances. La Directive distingue six catégories de comptes spéciaux :

- les comptes d'affectation spéciale (article 38) ;
- les comptes de commerce (article 39) ;
- les comptes de règlement avec les gouvernements ou autres organismes étrangers (article 40) ;
- les comptes de prêts (article 42) ;
- les comptes d'avances (article 41) ;
- les comptes de garanties et d'aval (article 43).

Les comptes d'opérations monétaires (qui suivent les recettes et dépenses à caractère monétaire : pertes et bénéfice de change, opérations avec le FMI) ne sont plus répertoriés comme faisant partie des comptes spéciaux du trésor.

Les comptes spéciaux du trésor ne peuvent être à découvert, à l'exception des comptes de commerce et de règlement avec les gouvernements ou autres organismes étrangers.

### **Article 37**

*Sous réserve des règles particulières énoncées aux articles 38 à 43 de la présente Directive, les opérations des comptes spéciaux du Trésor sont prévues, autorisées et exécutées dans les mêmes conditions que les opérations du budget général. Sauf dérogations prévues par une loi de finances, il est interdit d'imputer directement à un compte spécial du Trésor des dépenses résultant du paiement des traitements ou indemnités à des agents de l'Etat ou d'autres organismes publics. Sauf dispositions contraires prévues par une loi de finances, le solde de chaque compte spécial du Trésor est reporté de droit sur l'exercice suivant.*

L'article 37 précise les modalités de mise en œuvre des CST. Ceux-ci sont exécutés dans les mêmes conditions que le budget général (Titre 7 de la présente Directive). Les fonctionnaires de l'Etat ou des organismes publics (ex. collectivités locales, établissements publics) ne peuvent être payés sur les crédits des CST (sauf dérogation expresse de la loi de finances).

Les crédits disponibles sur les CST à la fin de chaque exercice budgétaire donnent lieu à report automatique sur l'exercice suivant.

### **Article 38**

*Les comptes d'affectation spéciale retracent des opérations qui sont financées au moyen de recettes particulières. Une subvention du budget général de l'Etat ne peut compléter les recettes d'un compte spécial que si elle est au plus égale à dix pour cent (10%) du total des prévisions de dépenses. Le total des dépenses engagées ou ordonnancées au titre d'un compte d'affectation spéciale ne peut excéder le total des recettes du même compte. Si, en cours d'année, les recettes d'un compte d'affectation spéciale apparaissent supérieures aux évaluations, les crédits peuvent être majorés par arrêté du ministre chargé des finances dans la limite de cet excédent de recettes. Chaque compte d'affectation spéciale constitue un programme au sens des articles 12 et 13 de la présente Directive.*

L'article 38 définit les modalités de mise en œuvre des comptes d'affectations spéciales (CAS) qui retracent des opérations financées au moyen de ressources particulières (ex ; CAS des pensions des fonctionnaires de l'Etat, compte d'affectation des produits des privatisations). Les CAS sont caractérisés par :



- la stricte corrélation des dépenses aux recettes (équilibre) ;
- la limite faite au budget de l'Etat pour abonder les CAS : 10% des dépenses prévues par ce compte (contre 20% dans la Directive précédente) ;
- la majoration possible des crédits en cours d'année par arrêté du ministre des finances en cas d'un excédent de recettes par rapport aux évaluations initiales ;
- le respect de la règle d'équilibre en programmation et en exécution.

Chaque compte d'affectation spéciale est constitué en programme : formulation d'objectifs et d'indicateurs, présence d'un responsable de programme.

### Article 39

*Les comptes de commerce retracent des opérations à caractère industriel ou commercial effectuées à titre accessoire par des services publics de l'Etat. Les prévisions de dépenses concernant ces comptes ont un caractère évaluatif ; seul le découvert fixé annuellement pour chacun d'eux a un caractère limitatif. Sauf dérogations expresses prévues par une loi de finances, il est interdit d'exécuter, au titre de comptes de commerce, des opérations d'investissement financier, de prêts ou d'avances, ainsi que des opérations d'emprunts. Les résultats annuels sont établis pour chaque compte selon les règles du plan comptable général de l'Etat.*

L'article 39 définit les modalités de mise en œuvre des comptes de commerce. Cet article n'introduit pas de changement par rapport au texte de l'ancienne Directive. Les comptes de commerce retracent des opérations à caractère industriel et commercial effectuées à titre accessoire par les services de l'Etat (ex. opérations sur les produits pétroliers). Les crédits inscrits aux comptes de commerce sont évaluatifs mais l'autorisation de découvert est plafonnée.

### Article 40

*Les comptes de règlement avec les gouvernements ou autres organismes étrangers retracent des opérations faites en application d'accords internationaux approuvés par la loi. Les prévisions de recettes et de dépenses sur ces comptes ont un caractère évaluatif ; seul le découvert fixé annuellement pour chacun d'eux a un caractère limitatif.*

L'article 40 définit les modalités de mise en œuvre des comptes de règlement avec les gouvernements et autres organismes étrangers. Contrairement à l'ancienne rédaction de la Directive<sup>30</sup>, la présentation des prévisions de recettes et de dépenses pour ce type de compte est désormais obligatoire. Les crédits inscrits sont évaluatifs mais l'autorisation de découvert est plafonnée.

### Article 41

*Les comptes d'avances décrivent les avances que le ministre chargé des finances est autorisé à consentir dans la limite des crédits ouverts à cet effet. Un compte d'avances distinct doit être ouvert pour chaque débiteur ou catégorie de débiteur. Les avances du Trésor sont productives d'intérêt à un taux qui ne peut être inférieur au taux moyen des bons du Trésor. Sauf dispositions spéciales contenues dans une loi de finances, leur durée ne peut excéder un an, renouvelable une fois. Toute avance non remboursée à l'expiration du délai fixé doit faire l'objet : (i) soit d'une décision de recouvrement immédiat ou, à défaut de recouvrement, de poursuites effectives engagées dans un délai de trois mois ; (ii) soit d'une*

<sup>30</sup> Art. 29, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

*autorisation de consolidation sous forme de prêts du Trésor assortis d'un transfert à un compte de prêts ; (iii) soit de la constatation d'une perte par un transfert immédiat, du même montant, du budget général au compte spécial. La variation nette de l'encours des avances qui peuvent être accordées par l'Etat sur chaque compte d'avances est plafonnée annuellement par une loi de finances. A l'exception du produit du remboursement des avances préalablement consenties, tout abondement en crédits d'un compte d'avances constitue une dépense budgétaire. L'ensemble des comptes d'avances constitue un programme au sens des articles 12 et 13 de la présente Directive.*

L'article 41 définit les modalités de mise en œuvre des comptes d'avances. Ils décrivent et retracent les avances faites par l'État à des collectivités, organismes ou personnes privées (ex. compte d'avance de l'État aux collectivités locales sur le montant des impôts locaux perçus par les services de l'État). Le montant de l'encours (différence entre les avances et leurs remboursements) est plafonné en loi de finances pour chaque compte d'avance. Les avances sont productrices d'intérêts dont le taux ne peut pas être inférieur au taux moyen des bons du Trésor. L'ensemble des comptes d'avance est constitué en un seul programme : formulation d'objectifs et d'indicateurs, présence d'un responsable de programme.

Le remboursement des avances s'effectue dans un délai égal ou inférieur à deux ans. En cas de défaut de remboursement à l'expiration du délai, l'État doit mettre en œuvre les mesures nécessaires à l'obtention du remboursement (ex. poursuites). A la suite de cette action, si une perte est constatée (ex. le débiteur est dans l'impossibilité de rembourser l'avance en dépit des poursuites) celle-ci est compensée par le budget général à partir de la dotation prévue à cet effet (cf. art. 14).

L'État et le débiteur peuvent également s'accorder sur la transformation de l'avance en prêt (d'une durée supérieure à deux ans). Dans ce cas, l'avance est convertie en prêt du Trésor et inscrite au compte de prêt.

## **Article 42**

*Les comptes de prêts retracent les prêts, d'une durée supérieure à deux ans mais égale ou inférieure à dix ans, consentis par l'Etat dans la limite des crédits ouverts à cet effet, soit à titre d'opérations nouvelles, soit à titre de consolidation. Les prêts consentis sont productifs d'intérêts à un taux qui ne peut être inférieur au taux moyen des bons du Trésor. Tout prêt non remboursé à l'échéance doit faire l'objet : (i) soit d'une décision de recouvrement immédiat ou, à défaut, de poursuites effectives engagées dans un délai de trois mois ; (ii) soit de la constatation d'une perte par un versement immédiat, du même montant, du budget général au compte spécial. La variation nette de l'encours des prêts qui peuvent être accordés par l'Etat sur chaque compte de prêts est plafonnée annuellement par une loi de finances. A l'exception du remboursement des prêts préalablement consentis, tout abondement en crédits d'un compte de prêts constitue une dépense budgétaire. L'ensemble des comptes de prêts constitue un programme au sens des articles 12 et 13 de la présente Directive.*

L'article 42 définit les modalités de mise en œuvre des comptes de prêts qui retracent les opérations de prêts réalisées par l'État dès lors que le prêt est réalisé pour une période comprise entre 2 et 10 ans. Le taux d'intérêt des prêts ne peut être inférieur au taux moyen des bons du trésor. Le montant de l'encours (différence entre les prêts réalisés et leurs remboursements) est plafonné en loi de finances. L'ensemble des comptes de prêts est constitué en un seul programme : formulation d'objectifs et d'indicateurs, présence d'un responsable de programme. La nouvelle rédaction de la Directive supprime la mention des règles d'amortissement en capital des prêts de l'État.

Les prêts inscrits au présent compte sont remboursables dans un délai compris entre deux et dix ans. En cas de défaut de remboursement à l'échéance prévue par la convention de prêt, des poursuites peuvent être mises en œuvre pour obtenir le remboursement du prêt. Si une perte est constatée celle-ci est compensée par le budget général à partir de la dotation prévue à cet effet (cf.art.14).

### **Article 43**

*Les comptes de garanties et d'aval retracent les engagements de l'Etat résultant des garanties financières accordées par lui à une personne physique ou morale, notamment, les garanties octroyées par l'Etat pour les contrats de partenariats publics-privés visés à l'article 18 de la présente Directive. La dotation portant les crédits destinés à couvrir les défauts de remboursement ou appels en garantie intervenus sur les comptes d'avances, de prêts, d'aval et de garanties visée à l'article 41 de la présente Directive est provisionnée au minimum à hauteur de dix pour cent (10%) des échéances annuelles dues par les bénéficiaires des garanties et avals de l'Etat. La variation nette de l'encours des garanties et avals qui peuvent être accordés par l'Etat sur chaque compte de garanties et d'aval est plafonnée annuellement par une loi de finances. Les garanties et les avals sont donnés par décret pris en Conseil des Ministres. Les conditions d'octroi des garanties doivent respecter les dispositions du Règlement portant cadre de référence de la politique d'endettement public et de gestion de la dette publique dans les Etats membres de l'UEMOA. L'ensemble des comptes de garanties et d'aval constitue un programme au sens des articles 12 et 13 de la présente Directive.*

L'article 43 définit les modalités de mise en œuvre des comptes de garanties et d'aval qui retracent notamment les garanties octroyées par l'Etat pour les contrats de partenariats public-privés (PPP). La variation nette de l'encours des garanties et avals est plafonnée chaque année par la loi de finances (contre plafonnement du montant dans la Directive précédente). Les conditions d'octroi des garanties doivent respecter les dispositions des règlements de l'UEMOA en la matière et ne sont plus seulement établis par décret en Conseil des Ministres comme dans l'ancienne rédaction de la Directive. L'ensemble des comptes de garantie et d'aval constitue un programme.

Afin de couvrir les éventuels appels en garantie au cours de l'exercice, une provision correspondant au minimum à 10% des échéances annuelles des bénéficiaires des garanties de l'Etat est inscrite sur la dotation mentionnée à l'article 14 de la présente Directive.

*La rédaction de l'article 43 comporte une erreur : la dotation relative aux défauts de remboursements ou d'appels en garantie est mentionnée à l'article 14 de la présente directive et non à l'article 41.*

## **D. TITRE IV : DE LA PRESENTATION ET DES DISPOSITIONS DES LOIS DE FINANCES**

### **Article 44**

*La loi de finances de l'année comprend le texte de loi proprement dit et les annexes qui l'accompagnent et qui en font partie intégrante.*

L'article 44 illustre ici l'aspect formel du principe d'unité du budget. Le terme de loi de finances regroupe ainsi le document législatif qui autorise et prévoit la perception des

ressources et des dépenses (texte de la loi de finances) mais également des annexes explicatives nécessaires pour détailler le budget de l'Etat auprès des parlementaires. C'est cet ensemble de documents qui est constitutif du dépôt du projet de loi de finances de l'année au Parlement et qui lance la phase d'examen du budget par les parlementaires (article 58).

## Article 45

*Le texte de la loi de finances de l'année comprend deux parties distinctes.*

*Dans la première partie, la loi de finances de l'année :*

- *prévoit et autorise les recettes budgétaires et les ressources de trésorerie de l'Etat ;*
- *autorise la perception des impôts affectés aux collectivités locales et aux établissements publics ;*
- *fixe les plafonds des dépenses du budget général et de chaque budget annexe, les plafonds des charges de chaque catégorie de comptes spéciaux du Trésor ainsi que le plafond d'autorisation des emplois rémunérés par l'Etat ;*
- *arrête les dispositions nécessaires à la réalisation, conformément aux lois en vigueur, des opérations d'emprunt destinées à couvrir les charges de trésorerie ;*
- *arrête les données générales de l'équilibre budgétaire et financier présentées dans un tableau d'équilibre faisant apparaître : a) le solde budgétaire global résultant de la différence entre les recettes et les dépenses budgétaires telles que définies respectivement aux articles 8 et 11 de la présente Directive b) le solde budgétaire de base tel que défini par le Pacte de convergence de stabilité, de croissance et de solidarité entre les Etats membres de l'UEMOA.*
- *approuve le tableau de financement récapitulatif, pour la durée de l'exercice, les prévisions de ressources et de charges de trésorerie.*

*Dans la seconde partie, la loi de finances de l'année :*

- *fixe, pour le budget général, par programme et par dotation, le montant des crédits de paiement et, le cas échéant, des autorisations d'engagement ;*
- *détermine, par ministère et par budget annexe, le plafond des autorisations d'emplois rémunérés par l'Etat ;*
- *fixe, par budget annexe et par compte spécial du Trésor, le montant des crédits de paiement et, le cas échéant, des autorisations d'engagement ;*
- *définit les modalités de répartition des concours financiers de l'Etat aux autres administrations publiques ;*
- *autorise l'octroi des garanties et avals accordés par l'Etat ;*
- *approuve les conventions financières conclues par l'Etat ;*
- *comporte, le cas échéant, toutes règles fondamentales relatives à l'exécution des budgets publics, à la comptabilité publique et aux responsabilités des agents intervenant dans la gestion des finances publiques.*

L'article 45 détaille le format de la présentation de la loi de finances proprement dite et qui se décompose entre une première partie dédiée aux recettes, aux emprunts et à la détermination des conditions générales de l'équilibre budgétaire et financier pour l'année à venir et une deuxième partie dédiée aux dépenses.

L'article 60 de la présente Directive rappelle que les parlementaires doivent tout d'abord voter la partie recettes avant de se pencher sur l'examen de la seconde partie dédiée aux dépenses.

L'article 45 introduit plusieurs changements par rapport à l'ancienne Directive<sup>31</sup>.

Concernant les recettes :

<sup>31</sup> Art. 32, Directive n° 05/97/CM/UEMOA.

- il met la présentation de la loi de finances en cohérence avec les dispositions de l'article 6 (distinction entre recettes budgétaires et ressources de trésorerie). Il introduit l'obligation de fournir un tableau de trésorerie présentant les prévisions de ressources et de charges ;
- il complète les plafonds de dépenses par les plafonds d'emplois rémunérés par l'Etat conformément aux dispositions de l'article 12 de la présente Directive ;
- il introduit la création du "tableau d'équilibre" présentant le solde budgétaire global (différence entre les recettes et les dépenses budgétaires) et le solde budgétaire de base (qui permet d'évaluer l'équilibre des finances publiques indépendamment de l'aide au développement = recettes totales hors dons - dépenses courantes - dépenses en capital sur ressources propres).

Concernant spécifiquement la partie dépenses de la loi de finances, l'article 45 procède :

- à la mise en cohérence avec les dispositions de l'article 12 (programmes et plafonds d'emplois) ;
- à la suppression des notions de services votés et mesures/autorisation nouvelles en cohérence avec les nouveaux impératifs de budgétisation en base zéro (article 61) ;
- à l'introduction de la notion d'autorisations d'engagement (AE) par programme et par dotation pour le budget général, par budget annexe et par compte spécial du trésor conformément aux dispositions de l'article 17 ;
- à l'introduction par ministère et par budget annexe, du plafond des autorisations d'emplois rémunérés par l'Etat ;

Enfin, le texte de la loi de finances doit désormais approuver les conventions financières et autoriser les garanties.

## Article 46

*La loi de finances de l'année est accompagnée :*

- d'un rapport définissant l'équilibre économique et financier, les résultats connus et les perspectives ;
- d'un plan de trésorerie prévisionnel et mensualisé de l'exécution du budget de l'Etat ;
- du document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle tel que défini à l'article 52 de la présente Directive ;
- des documents de programmation pluriannuelle des dépenses, tels que prévus à l'article 53 de la présente Directive, ayant servi de base à la préparation des budgets des ministères ;
- d'annexes explicatives :
  1. développant pour l'année en cours et l'année considérée, par programme ou par dotation, le montant des crédits présentés par nature de dépense. Ces annexes sont accompagnées du projet annuel de performance de chaque programme qui précise :
    - a) la présentation de chacune des actions et de chacun des projets prévus par le programme, des coûts associés, des objectifs poursuivis, des résultats obtenus et attendus pour les années à venir mesurés par des indicateurs de performance ;
    - b) la justification de l'évolution des crédits par rapport aux dépenses effectives de l'année antérieure ;
    - c) l'échéancier des crédits de paiement associés aux autorisations d'engagement ;
    - d) par catégorie d'emploi, la répartition prévisionnelle des emplois rémunérés par l'Etat et la justification des variations par rapport à la situation existante ;
  2. développant, pour chaque budget annexe et chaque compte spécial, le montant des recettes et des dépenses ventilées par nature. Dans le cas des comptes de prêts et

*d'avances, les annexes contiennent un état de l'encours et des échéances des prêts et avances octroyés. S'agissant des budgets annexes, ces annexes explicatives sont accompagnées du projet annuel de performance de chaque programme, dans les conditions prévues au 1er alinéa ;*

*3. comportant un état développé des restes à payer de l'Etat établi à la date du dépôt du projet de loi de finances ;*

*4. comportant un état développé des restes à recouvrer ;*

*5. indiquant le montant, les bénéficiaires et les modalités de répartition des concours financiers accordés par l'Etat aux autres administrations publiques ;*

*6. contenant un état développé de l'encours et des échéances du service de la dette de l'Etat et la stratégie d'endettement public prévue dans les dispositions du Règlement relatif au cadre de référence de la politique d'endettement public et de gestion de la dette publique dans les Etats membres de l'UEMOA ;*

*7. présentant les tableaux suivants :*

*a) un tableau des recettes ;*

*b) un tableau matriciel croisé de classifications fonctionnelle et économique ;*

*c) un tableau matriciel croisé de classifications administrative et fonctionnelle ;*

*d) un tableau matriciel croisé de classifications administrative et économique ;*

*e) le tableau récapitulatif des programmes par ministère.*

L'article 46 dresse la liste des documents explicatifs qui doivent obligatoirement accompagner le projet de loi de finances de l'article 45.

Par rapport au texte de l'ancienne Directive<sup>32</sup>, l'article 46 introduit de nouveaux documents comme annexes :

- en cohérence avec les articles 52 et 53, le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle (DPBEP) ainsi que les documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) : l'adjonction de ces documents en annexe au projet de loi de finances se traduit par une obligation de cohérence des informations d'un document à l'autre. Compte tenu des différents stades de l'élaboration du projet de loi de finances, les services du Gouvernement chargés du budget doivent donc mettre à jour les informations des documents pluriannuels postérieurement aux arbitrages budgétaires afin de présenter des données uniformes et cohérentes ;
- la stratégie d'endettement de l'Etat ;
- un tableau des recettes (présentant l'ensemble des recettes de l'Etat : impôts, taxes parafiscales, recettes affectées aux organismes publics, etc.) ;
- la liste récapitulative des programmes pour chaque ministère (y compris budgets annexes et CST) ;
- les matrices de présentation des dépenses en fonction des classifications croisées ;
- des annexes dédiées à la présentation de crédits et des emplois pour chaque budget annexes et chaque compte spécial du Trésor ;
- des annexes présentant par les crédits par programmes ou dotations. Dans le cas des programmes les projets annuels de performance présentent :

<sup>32</sup> Art. 33, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

- a) les autorisations d'engagement et leurs échéanciers de paiement (remplacement des autorisations de programme conformément aux dispositions de l'article 17) ;
- b) le détail des crédits pour chaque programme (article 12) détaillé par actions et par projets au sein des programmes ;
- c) les projets annuels de performances ;
- d) la répartition des emplois par catégories (ex. A, B, C) et la justification des variations par rapport à l'année précédente ;
- e) la justification des crédits par rapport à l'exécution budgétaire de l'année antérieure (soit l'exécution n-2 pour le budget de l'année n).

Sur ce point particulier des annexes et comme précédemment évoqué dans les développements dédiés à l'article 53, il apparaît nécessaire d'apporter ici une clarification de forme pour rationaliser le travail budgétaire. Les obligations d'information de l'article 46 doivent pouvoir être interprétées comme une obligation de résultat. Ainsi, un même document pourra présenter l'ensemble des informations requises : les différentes informations attendues en annexes ne doivent pas nécessairement donner lieu à la production d'un document dédié. Au contraire, cette division de l'information pourrait être contreproductive pour l'information du Parlement qui doit pouvoir disposer d'une vision globale sur un ensemble cohérent. A ce titre, il apparaît que les documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD), qui constituent les supports de présentation de la performance, peuvent être complétés des différentes informations requises par l'article 46 : le DPPD étant ministériel, il pourra être décomposé par programme présentant les crédits, les AE et leurs échéanciers, la répartition pour le ministère du plafond d'emplois, et le projet annuel de performance du programme. Cette approche a, également, pour objet de faciliter le travail des administrations chargées de la production du budget en évitant la multiplication des documents sans pour autant réduire l'offre d'information.

Par rapport aux dispositions de l'ancienne Directive, l'article 46 procède à la suppression de :

- l'obligation de présenter les normes prévisionnelles de régulation des crédits en annexe du plan prévisionnel de trésorerie, renforçant ainsi la marge de manœuvre du ministre des finances ;
- la référence aux services votés conformément aux dispositions de l'article 61 ;
- la liste des taxes parafiscales, qui doivent faire l'objet d'une présentation au même titre que les autres sources de recettes dans le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle (DPBEP) et dans le tableau des recettes.

Il faut noter que les DPBEP et les DPPD, s'ils sont introduits par la présente Directive comme documents obligatoires accompagnant le projet de loi de finances, ne constituent pas pour autant des innovations. En effet, la structure et les objectifs de ces documents rappellent certains outils budgétaires développés dans plusieurs pays de l'UEMOA (ex. Burkina Faso, Mali, Bénin) :

- 1) les Tableaux des Opérations Financières de l'Etat prévisionnels (TOFE), les Cadres de dépenses à moyen terme globaux (CDMTg) et les Cadres budgétaires à moyen terme (CBMT) **pour le DPBEP** ;
- 2) les Cadres de dépenses à moyen terme sectoriels (CDsMT) et les budgets programmes (BP) **pour les DPPD**.

Ces documents pourront valablement servir de base pour l'élaboration des DPBEP et des DPPD mais nécessiteront certaines adaptations.

## Article 47

*Les textes des lois de finances rectificatives sont définis conformément à l'article 5 de la présente Directive.*

*Les lois de finances rectificatives sont accompagnées :*

- d'une annexe décrivant l'évolution de la conjoncture économique depuis le début de l'exercice et son impact sur les recettes et dépenses ;*
- d'une annexe récapitulant l'ensemble des mouvements de crédits et mesures de régulation intervenus au cours de l'exercice ;*
- d'un tableau récapitulatif de l'exécution du budget de l'Etat, par programme, dotation, budget annexe et compte spécial, indiquant également les prévisions de dépenses pour la fin de l'exercice.*

L'article 47 introduit l'obligation pour le Gouvernement de produire certains documents à l'appui du dépôt des lois de finances rectificatives. Dans le texte de l'ancienne Directive<sup>33</sup> aucune annexe n'était exigée. Cette démarche va dans le sens d'une meilleure information du Parlement et d'un renforcement de son contrôle sur l'exécution de la loi de finances.

## Article 48

*En cours d'exercice, un projet de loi de finances rectificative doit être déposé par le Gouvernement :*

- si les grandes lignes de l'équilibre budgétaire ou financier défini par la loi de finances de l'année se trouvent bouleversées, notamment par l'intervention de décrets d'avances ou d'arrêtés d'annulation de crédits ;*
- si les recettes constatées dépassent sensiblement les prévisions de la loi de finances de l'année ;*
- s'il y a intervention de mesures législatives ou réglementaires affectant de manière substantielle l'exécution du budget.*

L'article 48 précise les cas où le dépôt d'une loi de finances rectificative est obligatoire :

- si le Gouvernement a eu recours à la procédure de décret d'avance (article 23) ;
- en cas de recours à la procédure d'annulation de crédits par arrêté du ministre des finances (articles 25 et 67) ;
- modification de l'équilibre budgétaire par augmentation des recettes (ex. amélioration de conjoncture économique en cours d'année et donc augmentation des recettes fiscales) ;
- modification de l'équilibre budgétaire du fait des évolutions du cadre légal ou réglementaire (ex. création d'une nouvelle contribution ou modification du cadre légal existant entraînant une charge nouvelle ou une augmentation de charge pour l'Etat).

## Article 49

*La loi de règlement d'un exercice :*

- constate le montant définitif des encaissements de recettes et des ordonnancements de dépenses. A ce titre, elle :*
  - 1) ratifie, le cas échéant, les ouvertures supplémentaires de crédits décidées par décret d'avances depuis la dernière loi de finances ;*

<sup>33</sup> Art. 37, Directive n° 05/97/CM/UEMOA.



2) régularise les dépassements de crédits constatés résultant de circonstances de force majeure ou des reports de crédits et procède à l'annulation des crédits non consommés ;  
- rend compte de la gestion de la trésorerie de l'Etat et de l'application du tableau de financement de l'Etat ;  
- arrête les comptes et les états financiers de l'Etat et affecte les résultats de l'année ;  
- rend compte de la gestion et des résultats des programmes visés à l'article 12 de la présente Directive.

La loi de règlement est adoptée, postérieurement à la clôture de l'exercice budgétaire auquel elle se rapporte. Elle clôture l'exercice budgétaire auquel elle se rapporte et ratifie les mouvements indiqués à l'article 49. Elle clôture, également, les opérations de trésorerie, arrête les comptes de l'Etat et affecte les résultats. La loi de règlement constitue une loi de finances conformément aux dispositions de l'article 5. Elle est déposée, accompagnée du rapport annuel de performance, au plus tard le jour de l'ouverture de la session budgétaire de l'année qui suit l'exercice auquel elle se rapporte (article 63).

### **Article 50**

*La loi de règlement est accompagnée :*  
- des comptes et des états financiers de l'Etat issus de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale de l'Etat ;  
- d'annexes explicatives développant, par programme, dotation, budget annexe et comptes spéciaux du Trésor, le montant définitif des crédits ouverts, des dépenses et, le cas échéant, des recettes constatées ;  
- des rapports annuels de performance par programme rendant compte de leur gestion et de leurs résultats.

Comme pour la loi de finances rectificative, la nouvelle Directive fait obligation au Gouvernement de produire certains documents à l'appui du dépôt des lois de règlement, renforçant ainsi l'information du Parlement et son contrôle sur l'exécution de la loi de finances. La nouvelle Directive rend ainsi obligatoire la production des rapports de performance (article 12) en appui à la loi de règlement, les documents comptables issus de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale et les annexes relatives aux crédits et aux recettes.

Afin de faciliter la lecture et permettre les comparaisons, les documents annexés à la loi de règlement doivent adopter une présentation similaire et homogène à ceux du projet de loi de finances de sorte que les comparaisons ne se trouvent pas gênées en raison des formats différents des documents. De même que les annexes de l'article 46 au projet de loi de finances pourraient être rassemblées au sein d'un document unique qui présenterait toutes les informations requises, ce modèle pourrait être adapté et utilisé pour présenter les annexes explicatives de la loi de règlement ainsi que les rapports annuels de performance (RAP). En cohérence avec les développements de l'article 12, il faut noter que seuls les programmes pour lesquels sont établis des projets annuels de performance (PAP) (cf. art. 46) donnent lieu à production de RAP (cf. art. 13 et 50). Une présentation homogène entre les PAP et les RAP permettra un meilleur contrôle par les parlementaires.

### **Article 51**

*La loi de règlement est accompagnée du rapport de la Cour des comptes sur l'exécution de la loi de finances et de la déclaration générale de conformité entre les comptes des ordonnateurs et ceux des comptables publics.*

*La Cour des comptes donne son avis sur le système de contrôle interne et le dispositif de contrôle de gestion, sur la qualité des procédures comptables et des comptes ainsi que sur les rapports annuels de performance. Cet avis est accompagné de recommandations sur les améliorations souhaitables.*

La loi de règlement permet d'associer fortement l'expertise de la Cour des comptes, qui est précisée à l'article 75 de la présente Directive.

La Cour des comptes formule :

- un rapport sur l'exécution de la loi de finances ;
- une déclaration générale de conformité entre les comptes des ordonnateurs et ceux des comptables publics (rapprochement entre le compte administratif et le compte de gestion) (cf. art. 75 et 97 de la Directive RGCP) ;
- un avis sur le système de contrôle interne et le dispositif de contrôle de gestion ;
- un avis sur la qualité des procédures comptables et des comptes ;
- un avis sur les rapports annuels de performances (RAP).

L'obligation de dépôt de ces documents en annexe du projet de loi de règlements nécessite que :

- 1) la Cour des comptes soit en mesure de produire ces annexes (dans de nombreux pays de la zone UEMOA les Cours des comptes accusent un retard de cinq années en moyenne dans la certification des comptes) ;
- 2) les RAP soient transmis à la Cour des comptes préalablement à leur dépôt au Parlement (en annexe au projet de loi de règlement).

## **E. TITRE V : DU CADRAGE MACROECONOMIQUE DES LOIS DE FINANCES**

*Cette partie concerne principalement la phase amont de formulation de la loi de finances. Cette phase permet de déterminer la stratégie budgétaire et financière de l'Etat à moyen terme et de mettre en perspective les principaux paramètres qui déterminent l'évolution probable de la conjoncture, des perspectives de ressources, de la situation des organismes publics et de leurs besoins financiers. L'objet de cette phase amont est de permettre aux autorités nationales chargées des arbitrages et de la politique budgétaire d'opérer les choix stratégiques pour l'élaboration de la loi de finances. Cette partie constitue une grande innovation de la Directive puisqu'elle consacre juridiquement une pratique généralisée dans la zone UEMOA : les documents produits au cours de cette phase font, désormais, partie intégrante du processus budgétaire et sont obligatoirement annexés au projet de loi de finances de l'année. Ils constituent également un support privilégié pour la démarche de performance de l'article 12.*

### **Article 52**

*Le projet de loi de finances de l'année est élaboré par référence à un document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle couvrant une période minimale de trois ans.*

*Sur la base d'hypothèses économiques précises et justifiées, le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle évalue le niveau global des recettes attendues de*

*l'Etat, décomposées par grande catégorie d'impôts et de taxes et les dépenses budgétaires décomposées par grande catégorie de dépenses.*

*Ce document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle évalue également l'évolution de l'ensemble des ressources, des charges et de la dette du secteur public en détaillant en particulier les catégories d'organismes publics visées à l'article 55 de la présente Directive.*

*Il prévoit la situation financière des entreprises publiques sur la période considérée et, éventuellement, les concours que l'Etat peut leur accorder.*

*Il fixe enfin 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.*

L'article 52 introduit un nouveau document budgétaire : **le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle (DPBEP)**. Il établit, sur la base d'hypothèses économiques, l'évolution des recettes (par catégories d'impôts et de taxes) et des dépenses de l'Etat et du secteur public (organismes et entreprises publiques) dans son ensemble sur une période minimale de trois ans ainsi que les objectifs d'équilibre budgétaire.

Le DPBEP est l'instrument de programmation pluriannuel glissant pour l'ensemble des recettes et des dépenses. Couvrant une période minimale de trois ans, la première année correspondant à l'exercice visé par le projet de loi de finances que le DPBEP accompagne, il se compose de deux parties : une partie décrivant les perspectives de recettes et une partie consacrée aux dépenses budgétaires.

Au sein du DPBEP les éléments suivants doivent apparaître :

- les hypothèses économiques précises et justifiées : les éléments du cadrage macro économique pluriannuel doivent désormais apparaître comme justification des choix budgétaires ;
- les perspectives de recettes du secteur public sur la période couverte par le DPBEP (au minimum trois ans) ;
- les perspectives de dépenses du secteur public sur la même période ;
- l'évolution de la dette du secteur public ;
- les perspectives financières pour les entreprises publiques en précisant les transferts que l'État peut opérer à leur profit ;
- les objectifs d'équilibre budgétaire qui doivent respecter les « dispositions du Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité » (ex. solde budgétaire de base sur PIB nominal, encours de la dette publique totale rapportée au PIB nominal inférieur à 70%, non accumulation d'arriérés de paiement intérieurs et extérieurs, masse salariale inférieure à 35% des recettes fiscales, investissements financés sur ressources intérieures au moins égaux à 20% des recettes fiscales, taux de pression fiscale) .

Par « secteur public », la Directive entend ne pas limiter le champ d'application du DPBEP au seul secteur de l'État entendu au sens des administrations centrales et déconcentrées mais également aux autres « organismes publics<sup>34</sup> ». Ainsi, les collectivités locales, les établissements publics à caractère administratif, les entreprises publiques et les organismes

<sup>34</sup> Article 55, Directive n°06/2009/CM/UEMOA.

de protection sociale doivent également fournir un éclairage sur la situation de leurs recettes, dépenses et endettement.

Dans le cadre de la procédure budgétaire le DPBEP a deux objectifs :

- il est le point de départ de l'exercice de formulation de la loi de finances. Selon les termes de l'article 52 il sert de référence pour l'élaboration du projet de loi de finances de l'année. En ce sens, sa mise à jour/élaboration sur la base des hypothèses du cadrage macroéconomique constitue la phase initiale de la procédure budgétaire pour l'année n+1. L'objectif est de corréliser les perspectives d'évolution macro-économiques et de recettes aux projections de dépenses : le DPBEP procède à l'allocation des enveloppes budgétaires sectorielles en fonction des priorités nationales et des perspectives de ressources. A ce titre, il joue un rôle central dans la traduction budgétaire des documents stratégiques pluriannuels (ex. document de réduction de la pauvreté, stratégies de croissance).
- en fin de procédure budgétaire, le DPBEP, doit offrir une vision synthétique et globale des perspectives d'évolution des finances publiques à moyen terme. En ce sens, il doit être cohérent avec les arbitrages budgétaires et de ce fait avec le projet de loi de finances (pour la première année du DPBEP) et les Documents pluriannuels de programmation des dépenses (DPPD) (sur l'ensemble de la période).

Techniquement, le DPBEP apparaît comme une version obligatoire, plus exhaustive et synthétique des anciens cadres de dépenses à moyen terme (CDMT) et cadres budgétaires à moyen terme (CBMT). Des développements techniques sont consacrés au DPBEP dans l'annexe n°1 au présent guide méthodologique.

L'élaboration du DPBEP doit intervenir tôt dans le processus budgétaire. En effet, l'article 57 de la Directive dispose que le DPBEP sert de base au débat d'orientation budgétaire (DOB) organisé chaque année au plus tard à la fin du deuxième trimestre. Ceci impose que le Gouvernement soit en mesure de produire une version provisoire mais néanmoins suffisamment finalisée du DPBEP avant le 30 juin de chaque année civile.

### Article 53

*Les programmes s'inscrivent dans des documents de programmation pluriannuelle des dépenses par ministères, budgets annexes et comptes spéciaux cohérents avec le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle visé à l'article 52 de la présente Directive. Les documents de programmation pluriannuelle des dépenses 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.*

L'article 53 introduit **les documents pluriannuels de programmation des dépenses (DPPD)**. Établis en référence au document visé à l'article 52 (DPBEP), les DPPD présentent l'évolution budgétaire des programmes. Au contraire du DPBEP, qui développe une approche globale, les Documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) ont un périmètre sectoriel. Tous les ministères, budgets annexes et comptes spéciaux présentent chacun un DPPD qui regroupe les programmes qui leurs sont associés. Par cohérence, il est nécessaire d'étendre aux institutions constitutionnelles l'obligation de formuler et présenter des DPPD : ceux-ci ne seront, de par la nature particulière des dotations, pas assortis d'objectifs et d'indicateurs (article 14).

Les DPPD constituent les supports de présentation pour :

- les crédits des programmes du secteur : année du projet de loi de finances et années suivantes ;
- les résultats « cibles » poursuivis par les objectifs et les indicateurs.

Le DPPD est ainsi le vecteur principal de la performance : à travers les programmes qui le composent, il précise les objectifs et les indicateurs retenus pour chacune des politiques publiques. Ces objectifs et indicateurs s'inscrivent dans le moyen terme. **C'est sur la base de la présentation retenue pour les DPPD que sont élaborés les rapports annuels de performance (RAP)**. Chaque programme au sein du DPPD décline sur trois années au minimum (la première année correspondant à l'année visée par le projet de loi de finance à l'appui duquel les DPPD sont présentés) l'évolution des crédits et les perspectives de résultats. L'article 53 dispose que les DPPD sont « *cohérents avec le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle visé à l'article 52* ». Les informations contenues dans les deux documents doivent donc être similaires. Dans le cadre de la procédure budgétaire, les DPBEP et les DPPD sont complémentaires.

Sur le sujet de la performance, la Directive introduit une ambiguïté à l'article 46 : dans la liste des documents joints en annexe au projet de loi de finances de l'année, la Directive distingue les DPPD et les projets annuels de performance (PAP). Outre le fait que les PAP ne sont pas mentionnés dans d'autres articles de la Directive, il apparaît nécessaire d'apporter ici une clarification tendant à la rationalisation du travail budgétaire. Les documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) constituent les supports de présentation de la performance. Par extension, on peut considérer que les projets annuels de performance (PAP) visés par l'article 46 sont des éléments constitutifs du DPPD (au même titre que la présentation des crédits par programme ou de la justification des crédits en base zéro) et que les dispositions de l'article 46 doivent s'entendre comme une obligation de résultat indépendante de la forme de présentation retenue.

A travers l'article 53, la nouvelle Directive consacre juridiquement une pratique budgétaire généralisée mais pas uniforme au sein des pays de l'UEMOA : les budgets-programmes (BP). L'article 53 innove cependant par rapport à la pratique actuelle en encadrant la production des documents (ex. périmètres ministériels) ainsi que leur articulation avec le document de cadrage global (DPBEP) et le projet de loi de finances de l'année : les éléments de ces documents doivent être cohérents entre eux au moment du dépôt du projet de loi de finances au parlement. Ceci impose une actualisation permanente des documents jusqu'au moment du dépôt afin de garantir l'homogénéité des informations. Les DPPD peuvent accompagner le DPBEP lors du débat d'orientation budgétaire prévu à l'article 57 de la présente Directive.

Des développements techniques sont consacrés aux DPPD dans l'annexe n°1 au présent guide méthodologique

#### **Article 54**

*L'équilibre budgétaire et financier défini à l'article 45 de la présente Directive par chaque loi de finances doit être conforme aux prescriptions du Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité.*

L'article 45 de la présente Directive précise que la loi de finances arrête les données générales de l'équilibre budgétaire et financier. En complément, l'article 54 dispose que, non seulement l'équilibre budgétaire ainsi défini doit être compatible avec le solde budgétaire de base tel que défini par le Pacte de convergence de stabilité, de croissance et de solidarité entre les Etats membres de l'UEMOA (ratio du solde budgétaire de base supérieur ou égal à

0 %) mais que ce solde doit être respecté compte tenu de l'ensemble des critères du pacte de convergence (taux d'inflation annuel moyen maintenu à 3 % au maximum par an, ratio de l'encours de la dette intérieure et extérieure rapporté au PIB nominal inférieur à 70%, non-accumulation d'arriérés de paiement extérieurs et intérieurs sur la gestion de la période courante, ratio de la masse salariale sur les recettes fiscales inférieur à 35%, ratio des investissements publics financés sur ressources internes rapportés aux recettes fiscales au moins égal à 20%, ratio du déficit extérieur courant hors dons par rapport au PIB nominal inférieur à 5%, taux de pression fiscale au moins égal à 17 %).

### **Article 55**

*Quelle que soit leur forme, tous les concours financiers de l'Etat aux organismes publics doivent être approuvés par une loi de finances. Ces concours peuvent comprendre des subventions du budget général, des budgets annexes ou des comptes spéciaux, l'affectation de tout ou partie du produit d'impositions de toute nature, ou toute autre forme de contribution, subvention ou rétrocession de recettes. Les organismes publics comprennent en particulier les collectivités locales, les établissements publics à caractère administratif et les organismes de protection sociale. Les budgets de fonctionnement de ces organismes publics doivent être équilibrés sans recours à l'emprunt. Les Etats membres doivent adopter des règles encadrant et plafonnant les possibilités d'emprunt des organismes publics qui ne peuvent être affectés qu'au financement de leurs investissements.*

Conformément aux dispositions de l'article 1, la loi de finances doit désormais prendre en compte l'ensemble des finances publiques : les moyens financiers attribués par l'Etat aux organismes publics doivent être consignés dans la loi de finances. L'article 55 a, ainsi, pour objet de fournir une vision exhaustive du budget de l'Etat et des finances publiques dans leur ensemble aux parlementaires en application du principe d'universalité. Elle a, également, pour but d'éviter toute débudgétisation de certaines dépenses (ex. transfert) ou recettes (ex. affectation de recettes aux collectivités locales).

L'article 55 introduit, également, une règle de gestion contraignante concernant les budgets des organismes publics : les dépenses de fonctionnement doivent être financées sur les ressources propres de ces organismes. Seules les dépenses d'investissement peuvent être financées par emprunt : la Directive renvoie, cependant, à chaque législation nationale le soin de déterminer les conditions dans lesquelles les organismes publics peuvent recourir à l'emprunt pour financer leurs dépenses d'investissement.

## **F. TITRE VI : DE LA PROCEDURE D'ELABORATION ET DE VOTE**

### **Article 56**

*Le ministre chargé des finances prépare les projets de lois de finances qui sont adoptés en Conseil des Ministres.*

Cet article n'introduit pas de changement par rapport à l'ancienne Directive. Le ministre des finances est chargé de faire la synthèse des demandes de crédits émanant des ministres sectoriels et de conduire la procédure d'élaboration, d'adoption, de suivi et de clôture des budgets pour le compte du gouvernement.

Dans les faits, le ministère des finances et les directions qui le composent (ex. Directions chargées du budget, des impôts, chargée de la prévision), conduisent la procédure d'élaboration et de présentation des différents projets de lois de finances (loi de finances de l'année, loi de finances rectificatives, loi de règlement). Au cours de l'année civile et en

fonction des échéances déterminées par la présente Directive (article 57 et 58), ils conduisent, organisent et assurent la synthèse des demandes qui émanent des ministères sectoriels et intègrent les arbitrages gouvernementaux. Le calendrier budgétaire peut ainsi être décomposé en plusieurs phases (indicatif) :

- 1) **cadrage macroéconomique et élaboration du DPBEP initial** : le cadrage macroéconomique constitue la première étape de la procédure budgétaire. La projection des principaux comptes macroéconomiques (ex. secteur réel, balance des paiements, comptes monétaires, situations des finances publiques) permet de déterminer les perspectives de recettes, d'équilibre ainsi que le niveau global des dépenses. Le DPBEP initial est établi sur la base du cadrage macroéconomique (cf. art.52) ;
- 2) **organisation du DOB** : une fois le DPEB initial établi et validé par le Conseil des ministres, le Ministre chargé des finances le transmet au Parlement afin que puisse se dérouler le débat d'orientation budgétaire qui se tient au plus tard le 30 juin de l'année civile ; celui-ci est éventuellement accompagné des DPPD (dans ce cas, la lettre de cadrage, particulièrement les enveloppes ministérielles, et la circulaire budgétaire ont été transmises préalablement aux ministères (étape 3) qui ont établi leur proposition de budget sur cette base (étape 4));
- 3) **élaboration de la lettre de cadrage, de la circulaire budgétaire et du DPBEP initial** : ces documents informent les ministères sur le déroulement de la procédure (ex. calendrier, fiches techniques à remplir). La lettre de cadrage est accompagnée d'une version provisoire et indicative du DPBEP (DPBEP initial) prévu à l'article 52 afin de fournir aux ministères sectoriels les premières informations sur le volume de crédits qui peut leur être alloué en cohérence avec l'exercice de cadrage macro économique à moyen terme préalable et les objectifs d'équilibre budgétaire. La Direction du budget du ministère des finances apparaît comme l'acteur pivot de cette première étape : elle conduit le travail technique de synthèse des informations pour l'élaboration du DPBEP initial qui nourrit la lettre de cadrage et la circulaire budgétaire (le cas échéant) envoyées aux ministères sectoriels ;
- 4) **élaboration des projets de DPPD (article 53) par les ministères** : à la réception des documents précédents, les ministères sectoriels formulent leurs projets de budget à travers l'évaluation des besoins pour la conduite des politiques publiques dont ils ont la charge ainsi que leurs projets de performance. Les demandes de crédits sont accompagnées des justifications pour l'établissement de leurs budgets en base zéro (cf. article 61). Les ordonnateurs délégués et les responsables de programme assurent la production et la cohérence des informations. Les Directions des affaires financières ou Directions des affaires communes assurent la synthèse du projet de DPPD du ministère et leur transmission à la Direction du budget pour la préparation des conférences de budgétisation ;
- 5) **conférences de budgétisation et phase d'arbitrage** : après analyse du projet des projets de DPPD (ex. en collaboration avec la Direction de la planification ou du développement), la Direction du budget organise les auditions des responsables de programmes et des Directions des affaires financières des ministères afin d'éliminer les divergences et d'arrêter des enveloppes de crédits (AE/CP) et des projets de performance communs : **les discussions relatives aux crédits budgétaires et aux objectifs/indicateurs doivent être concomitantes sous peine de vider la démarche de performance de sa substance** dans la recherche d'une plus grande efficacité de la dépense publique. Les points de désaccord sont retracés dans un dossier d'arbitrage soumis au ministre des finances et/ou au Premier ministre ;

- 6) **finalisation du projet de loi de finances et des documents budgétaires** : sur la base des arbitrages, le projet de budget est adopté par le Conseil des ministres qui peut procéder à des modifications. La loi de finances de l'année, le DPBEP et les DPPD doivent être cohérents entre eux : le DPBEP et les DPPD étant des documents triennaux glissants, la première année de ces documents doit correspondre à la loi de finances de l'année ;
- 7) **transmission du projet de loi de finances** accompagné des documents visés par l'article 46 de la présente Directive le jour de l'ouverture de la session budgétaire ;
- 8) **phase de discussion parlementaire** ;
- 9) **promulgation de la loi et élaboration du décret de répartition.**

A ce calendrier d'élaboration du projet de loi de finances de l'année se rajoutent les exercices liés à la formulation des lois de finances rectificatives qui peuvent intervenir tout au long de l'exercice budgétaire et des lois de règlement dont la préparation relève également de la responsabilité du ministère des finances.

### Article 57

*Le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle visé à l'article 52 de la présente Directive, éventuellement accompagné des documents de programmation pluriannuelle des dépenses visées à l'article 53 de la présente Directive est adopté en Conseil des Ministres. Ces documents sont publiés et soumis à un débat d'orientation budgétaire au Parlement au plus tard à la fin du deuxième trimestre de l'année.*

L'article 57 conforte, tout d'abord, la position particulière du document de programmation budgétaire et économique pluriannuel (DPBEP) et des documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) au sein du processus d'élaboration de la loi de finances de l'année. Leur adoption en Conseil des ministres, au même titre que les projets de lois de finances (article 56) leur confère le statut de document financier engageant le Gouvernement dans son ensemble lors de cette phase de discussion budgétaire préalable au Parlement que constitue le Débat d'orientation budgétaire (DOB). L'article 57 modifie ainsi substantiellement l'organisation annuelle de la procédure d'élaboration du budget en introduisant une nouvelle échéance. Jusqu'à présent, la seule obligation calendaire consistait pour le Gouvernement à déposer le projet de loi de finances de l'année « [...] le jour de la session ordinaire d'octobre <sup>35</sup> ». Désormais, il devra être en mesure de publier et de déposer au Parlement les documents budgétaires pluriannuels (DPBEP et DPPD) pour permettre un débat avant le 30 juin de chaque année. Cette nouvelle échéance implique une réorganisation des services en charge de la production des documents budgétaires pour pouvoir élaborer les documents requis dans leur version la plus achevée. **Compte tenu que trois mois, environ, séparent le DOB du dépôt officiel du projet de loi de finances<sup>36</sup> ces documents devront être considérés comme des versions provisoires et pourront, compte tenu des éléments susceptibles de modifier les conditions d'équilibre du budget (ex. modifications des prévisions macroéconomiques, évolution des volumes d'aide extérieure ou du service de la dette, changement des orientations politiques), subir des modifications jusqu'à l'adoption du projet de loi de finances par le conseil des ministres.** Cela suppose également que les DPBEP et DPPD présentés pour le DOB soient actualisés des éventuelles modifications qui pourront intervenir, notamment en conseil des ministres, de façon à être cohérents avec le projet de loi de finances annuel déposé au Parlement.

<sup>35</sup> Al. 1, art. 39, Directive n° 05/97/CM/UEMOA relative aux lois de finances.

<sup>36</sup> Al. 1, art. 58, Directive n° 06/2009/CM/UEMOA portant lois de finances au sein de l'UEMOA.



Le DOB ne donne pas lieu à un vote : les parlementaires ne peuvent à ce stade procéder à des modifications des documents que le Gouvernement leur transmet pour information.

### Article 58

*Le projet de loi de finances de l'année, y compris le rapport et les annexes explicatives prévus à l'article 46 de la présente Directive, est déposé sur le bureau du Parlement au plus tard le jour de l'ouverture de la session budgétaire. Lorsque le projet de loi de finances a été déposé dans les délais sur le bureau du Parlement, il doit être adopté au plus tard à la date de clôture de la session budgétaire. A défaut, il peut être mis en vigueur par ordonnance. Lorsque le projet de loi de finances n'a pu être déposé en temps utile pour que le Parlement dispose avant la fin de la session ordinaire de l'entier délai prévu à l'alinéa précédent, celle-ci est immédiatement et de plein droit suivie d'une session extraordinaire dont la durée est au plus égale au temps nécessaire pour parfaire ledit délai. Si à l'expiration de ce délai, le projet de loi de finances n'est pas adopté, il est mis en vigueur par ordonnance. Dans la mesure où, compte tenu de la procédure prévue à l'alinéa précédent, le projet de loi de finances n'a pu être voté avant le début de l'année financière, le Gouvernement est autorisé, conformément aux dispositions constitutionnelles en vigueur, à continuer de percevoir les impôts et à reprendre en dépenses le budget de l'année précédente par douzièmes provisoires.*

Cet article n'introduit pas de changement majeur par rapport à l'ancienne Directive. Le projet de loi de finances de l'année accompagné de l'ensemble des documents énumérés à l'article 46 de la présente Directive doit être déposé le jour de l'ouverture de la session budgétaire.

Les délais d'examen du projet de loi de finances de l'année sont encadrés pour inciter les parlementaires à se prononcer sur les autorisations de recettes et de dépenses de façon à ne pas handicaper la mise en œuvre du budget et l'action du gouvernement.

Il est à noter que la date de dépôt du projet de budget est plus vague dans la nouvelle Directive. Alors que l'ancienne rédaction précisait que le dépôt devait s'effectuer « [...] le jour de l'ouverture de la session ordinaire d'octobre<sup>37</sup>. », l'article 58 indique uniquement que le projet de loi de finances doit être déposé au plus tard « [...] le jour de l'ouverture de la session budgétaire. », **renvoyant ainsi au droit interne de chaque Etat membre le soin de définir le calendrier de la discussion budgétaire au Parlement.**

### Article 59

*Aucun article additionnel, aucun amendement à un projet de loi de finances ne peut être proposé par le Parlement, sauf s'il tend à supprimer ou à réduire effectivement une dépense, à créer ou à accroître une recette. De même, le Parlement ne peut proposer ni la création ni la suppression d'un programme, d'un budget annexe ou d'un compte spécial du Trésor. Tout article additionnel et tout amendement doit être motivé et accompagné des développements des moyens qui le justifient. La disjonction d'articles additionnels ou d'amendements qui contreviennent aux dispositions du présent article ou à l'objet des lois de finances défini à l'article 3 de la présente Directive est de droit.*

La discussion budgétaire annuelle constitue un moment clef de toute législature : elle est l'occasion pour les représentants des citoyens d'analyser et de se prononcer sur le bien fondé des choix du Gouvernement traduits à travers ses demandes de financement. A l'image des autres projets de loi, les parlementaires disposent du droit d'amender les propositions du

<sup>37</sup> Al. 1, art. 39, Directive n° 05/97/CM/UEMOA.

gouvernement. Dans le cadre particulier des projets de loi de finances, des exceptions, de nature à rationaliser le débat budgétaire et à garantir l'équilibre des finances publiques, existent à travers des règles qui encadrent le dépôt des amendements parlementaires.

Tout d'abord, en ce qui concerne les charges, sont interdits les amendements qui ont pour conséquence d'accroître une dépense. Seuls les amendements visant à réduire une ou plusieurs charges sont recevables. Ensuite, concernant les recettes, sont interdits les amendements qui auraient pour conséquence de diminuer les recettes du budget. Egalement, un amendement parlementaire n'est recevable qu'accompagné des développements qui justifient son dépôt. Enfin, les parlementaires ne sont pas habilités à modifier par voie d'amendement la structure du budget : la composition des programmes, budget annexes et CST est du ressort exclusif du gouvernement.

Ces règles, destinées à sécuriser la proposition de budget émanant du Gouvernement et lui permettre, ainsi, de disposer des moyens de sa politique, ne doivent pas, pour autant, réduire démesurément le rôle du Parlement et vider le débat budgétaire de sa substance. Ainsi, **les règles relatives aux charges et aux ressources peuvent-elles être interprétées comme la nécessité de préserver l'équilibre financier** défini par le projet de loi de finances de l'année. Dans ce sens, un accroissement de charges gagé par un accroissement de ressources à due concurrence ou la diminution d'une ressource compensée par le relèvement d'une ou plusieurs autres ressources doit pouvoir être recevable par voie d'amendement.

## Article 60

*La seconde partie de la loi de finances de l'année ne peut être mise en discussion devant le Parlement avant l'adoption de la première partie.*

Cet article n'introduit pas de changement par rapport à l'ancienne Directive dont elle reprend la rédaction<sup>38</sup>. Cette disposition a, ainsi, un objectif vertueux pour le déroulement du débat budgétaire : les dépenses ne peuvent être examinées tant que les conditions de l'équilibre financier n'ont pas été arrêtées. Réciproquement, le vote des dépenses doit se faire en cohérence avec les plafonds de recettes déterminées par l'article d'équilibre afin d'éviter l'aggravation des déficits.

## Article 61

*Les évaluations de recettes font l'objet d'un vote d'ensemble pour le budget général. Les crédits du budget général font l'objet d'un vote par programme et d'un vote par dotation. Les votes portent à la fois sur les autorisations d'engagement et les crédits de paiement. Les plafonds des autorisations d'emplois rémunérés par l'Etat font l'objet d'un vote unique. Les évaluations de recettes font l'objet d'un vote d'ensemble par budget annexe et par compte spécial du Trésor. Les crédits des budgets annexes et des comptes spéciaux font l'objet d'un vote par budget annexe et par compte spécial du Trésor. Les évaluations de ressources et de charges de trésorerie font l'objet d'un vote unique.*

La rédaction de l'article 61 a deux objets :

- 1) La mise en cohérence des procédures d'adoption du budget avec les innovations de la présente Directive ;

<sup>38</sup> Art. 41, Directive n° 05/97/CM/UEMOA.

- 2) L'extension de l'autorisation parlementaire qui porte désormais sur l'intégralité des crédits du budget.

Concernant les questions de cohérence, les programmes et les dotations remplacent désormais les titres et les ministères comme unité de vote : les parlementaires auront ainsi à se prononcer sur chacune des composantes du budget. De même, la rédaction de l'article 61 dissocie le vote pour les évaluations recettes budgétaires et de trésorerie concrétisant ainsi au moment de la discussion parlementaire la distinction opérée par l'article 6. Enfin, les autorisations de plafonds d'emplois telles qu'elles sont instituées par l'article 12 de la présente Directive, font l'objet d'un vote unique et global pour l'ensemble du budget de l'Etat. Les modalités de vote concernant les évaluations de recettes et les autorisations de dépense des budgets annexes et les comptes spéciaux du Trésor ne changent pas dans la nouvelle Directive : le vote du Parlement s'effectue toujours, en recette et en dépense, par budget annexe et par compte spécial.

Concernant l'extension de l'autorisation parlementaire, la rédaction de la nouvelle Directive supprime les notions de services votés et de mesures nouvelles. Alors que dans le cadre de la Directive précédente, l'autorisation parlementaire ne portait que sur les évolutions financières d'une année sur l'autre, les dotations précédentes étant considérées comme acquises, celle-ci portera désormais sur l'intégralité des crédits (crédits de paiement (CP) et autorisations d'engagement (AE)) des programmes. Le gouvernement est désormais tenu de justifier au sein des documents budgétaires comment il prévoit d'utiliser les demandes de crédits, ainsi que les personnels qui leur sont associés, en base zéro. Cette démarche de **budgetisation en base zéro** implique que chaque franc CFA demandé par le gouvernement puisse être expliqué par des déterminants objectifs : coûts unitaires, volume d'activité attendu, nombre d'unité de matériel acquis, etc. Cette approche nécessite le renforcement des capacités d'évaluation des besoins ministériels et un renforcement du dialogue de gestion entre le gestionnaire et/ou responsable de programme et les responsables des services qui relèvent d'un même programme. La réalité de l'exécution et la crédibilité des coûts pourront être évaluées *ex post* à travers les rapports annuels de performance (RAP).

## Article 62

*Dès la promulgation de la loi de finances de l'année ou la publication de l'ordonnance prévue à l'article 58 de la présente Directive, le Gouvernement prend les dispositions réglementaires ou administratives portant répartition des crédits du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux selon la nomenclature en vigueur. Ces dispositions répartissent et fixent les crédits conformément aux annexes explicatives de l'article 46 de la présente Directive, modifiées, le cas échéant, par les votes du Parlement.*

Une fois le projet de loi de finances de l'année adoptée, le Gouvernement élabore et publie le Décret de répartition afin de permettre la mise en œuvre effective du budget et la mise en place des crédits, notamment auprès des contrôles financiers et dans les systèmes d'information. Le Décret de répartition prend en compte les modifications votées par le Parlement au cours de la discussion budgétaire.

## Article 63

*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. Il est accompagné des documents prévus à l'article 51 de la présente Directive. Le rapport sur l'exécution des lois de finances, la déclaration générale de conformité et, le cas échéant, l'avis de la Cour des comptes sur la qualité des procédures comptables et des comptes ainsi que sur les rapports annuels de performance prévus à*

*l'article 51 de la présente Directive sont remis au Parlement sitôt leur adoption définitive par la Cour des comptes.*

La présente Directive opère une innovation par rapport à l'ancien texte : le projet de loi de finances de l'année n+1 (déposé au parlement en année n) ne peut être discuté tant que le projet de loi de règlement de l'année n-1 n'a pas été déposé accompagné des documents visés aux articles 50 et 51 :

- les comptes et états financiers de l'Etat ;
- les annexes explicatives précisant le montant définitif des crédits ouverts, des dépenses réalisées et des recettes constatées ;
- les rapports annuels de performance ;
- le rapport de la Cour des comptes sur l'exécution de la loi de finances ;
- la déclaration générale de conformité entre les comptes des ordonnateurs (compte administratif) et ceux des comptables publics (compte de gestion) ;
- le cas échéant, les avis et recommandation de la Cour des comptes.

Le projet de loi de règlement est déposé au Parlement au plus tard le jour de l'ouverture de la session budgétaire et non plus au plus tard à la fin de l'année qui suit l'année d'exécution du budget. Cette mesure vise l'amélioration de l'information du Parlement qui dispose du projet de loi de règlement de l'année n-1 avant de commencer à travailler sur le projet de loi de finances de l'année n+1. Les dispositions de l'article 63 ont également un objectif incitatif à la production des lois de règlement dont l'élaboration connaît un retard notoire dans la sous-région.

## **G. TITRE VII : DES REGLES FONDAMENTALES DE MISE EN ŒUVRE DES BUDGETS PUBLICS**

*Les dispositions du présent titre s'articulent avec celles de la Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA, notamment dans ses titres II et III relatifs aux modalités et règles d'exécution du budget de l'Etat.*

### **Article 64**

*Les opérations d'exécution du budget de l'Etat incombent aux ordonnateurs et aux comptables publics. Les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable public sont incompatibles.*

L'article 64 est le miroir de l'article 4 de la Directive relative à la comptabilité publique<sup>39</sup>. Elle supprime la notion d'administrateur de crédits qui apparaissait dans la Directive précédente, rendue nécessaire par concentration de l'ordonnancement entre les mains du ministre des finances. Désormais, « *Les ministres et les présidents des institutions constitutionnelles sont ordonnateurs principaux des crédits, des programmes et des budgets annexes de leur ministère ou de leur institution*<sup>40</sup> ». Les ministères sectoriels disposent, ainsi, d'agents habilités à réaliser les opérations d'exécution des crédits.

Cet article reprend les règles de séparation des ordonnateurs, qui assurent les phases d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement de la dépense, et des comptables qui

<sup>39</sup> Art. 4, Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA.

<sup>40</sup> Art. 68, Directive n°06/2009/CM/UEMOA.

sont chargés des opérations de recouvrement des créances et de paiement des dépenses. Deux phases de l'exécution sont ici à distinguer :

- 1) La phase administrative de la dépense qui relève de l'ordonnateur ;
- 2) La phase comptable qui relève du comptable public.

La phase administrative commence tout d'abord avec l'**engagement** de la dépense par l'ordonnateur (ex. signature d'un contrat ou d'un bon de commande) qui se concrétise budgétairement par la consommation du montant d'autorisation d'engagement (AE) sur les lignes budgétaires correspondantes. Une fois le service réalisé (**règle du service fait**) les services de l'ordonnateur constatent la réalité de la créance et arrêtent le montant de la dépense au cours de la phase de **liquidation**. Sur la base des éléments de la liquidation, l'ordonnateur donne ensuite instruction au comptable de payer la créance de l'Etat par la production d'un acte administratif appelé **ordonnancement**.

La phase comptable débute à la réception de l'ordonnancement par le comptable public. Celui-ci effectue les vérifications visées à l'article 26 de la Directive relative à la comptabilité publique (ex. service fait) et peut le cas échéant refuser d'effectuer la dépense. L'ordonnateur peut alors, sauf cas particulier (ex. indisponibilité des crédits) réquisitionner le comptable qui doit procéder au paiement de la dépense<sup>41</sup>.

## Article 65

*Les ordonnateurs peuvent déléguer leur pouvoir à des agents publics dans les conditions déterminées par les réglementations nationales. Ils peuvent déléguer à ces agents la gestion de tout ou partie des crédits dont ils ont la charge.*

Les ministres et les présidents d'institutions constitutionnelles ont la possibilité de déléguer leurs compétences d'ordonnateur à des agents publics (y compris à leurs responsables de programme). La présente Directive renvoie aux réglementations nationales le soin de déterminer les conditions dans lesquelles s'effectue la délégation de pouvoir.

Cette délégation, c'est-à-dire le pouvoir d'engager pour le compte du ministère ou de l'institution, peut porter sur l'ensemble du budget du ministère ou de l'institution ou uniquement sur une partie de celui-ci. Ainsi, par exemple, conformément aux dispositions de l'article 13 de la présente Directive, un responsable de programme pourra recevoir délégation de compétence pour la partie des crédits ministériels relevant de son programme.

L'article 65 de la présente Directive est repris et détaillé dans les dispositions de l'article 8 de la Directive relative à la comptabilité publique<sup>42</sup>.

Les compétences d'ordonnateur des ministres sectoriels s'exercent néanmoins compte tenu de deux limites :

- 1) les crédits des ministères ouverts par la loi de finances sont susceptibles d'être soumis à régulation budgétaire dans les conditions définies à l'article 67 de la présente Directive ;
- 2) les opérations de l'ordonnateur doivent être justifiées auprès du contrôleur financier tel que précisé par l'article 69 de la présente Directive.

<sup>41</sup> Art. 50, n°07/2009/CM/UEMOA Directive n° 07/2009/CM/UEMOA.

<sup>42</sup> Directive n°07/2009/CM/UEMOA

## Article 66

*Le ministre chargé des finances est ordonnateur principal unique des recettes du budget général, des comptes spéciaux du Trésor et de l'ensemble des opérations de trésorerie. Le ministre chargé des finances est ordonnateur principal des crédits, des programmes et des budgets annexes de son ministère. Il peut déléguer son pouvoir d'ordonnateur dans les conditions définies à l'article 65 de la présente Directive.*

Cet article n'introduit pas de changement par rapport à l'ancienne Directive : sur la partie recettes, le ministre des finances demeure l'ordonnateur principal unique des recettes de l'Etat que celles-ci concerne le budget général (ex. impôts et taxes), les budgets annexes (ex. redevances) ou les comptes spéciaux du trésor (ex. affectation du produit de privatisations). Il est seul habilité à prescrire l'exécution des recettes : constatation des droits des organismes publiques et émission des titres de créances (ex. rôle d'imposition).

Concernant les dépenses, le ministre chargé des finances est, de droit, ordonnateur principal des crédits du ministère chargé des finances et non plus comme dans le passé ordonnateur unique de droit de l'ensemble des dépenses de l'Etat. L'article 68 de la présente Directive instaure, cependant, un délai de transition de 5 ans à compter de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions budgétaire de la présente Directive : 1er janvier 2012. Au cours de cette phase, le ministre des finances peut rester ordonnateur principal des dépenses de l'Etat et déléguer au fur et à mesure les compétences d'ordonnateurs aux ministres sectoriels.

L'article 66 de la présente Directive trouve sa correspondance dans l'article 10 de la Directive relative à la comptabilité publique<sup>43</sup>.

## Article 67

*Le ministre chargé des finances est responsable de l'exécution de la loi de finances et du respect des équilibres budgétaire et financier définis par celle-ci. A ce titre, il dispose d'un pouvoir de régulation budgétaire qui lui permet, au cours de l'exécution du budget :*

- d'annuler un crédit devenu sans objet au cours de l'exercice ;*
- d'annuler un crédit pour prévenir une détérioration des équilibres budgétaire et financier de la loi de finances.*

*En outre, le ministre chargé des finances peut subordonner l'utilisation des crédits par les ordonnateurs aux disponibilités de trésorerie de l'Etat.*

L'article 67 confère au ministre des finances la capacité de modifier l'autorisation budgétaire en cours d'année, après information du ministre sectoriel concerné (cf. art. 25), dès lors :

- qu'un crédit est devenu sans objet (ex. non réalisation du fait générant la dépense : abandon d'un projet) ;
- que la perspective de la détérioration de l'équilibre financier défini par la loi de finances apparait certaine (ex. annulation d'une aide financière extérieure).

Dans ce cas, les crédits (AE/CP) sont déduits des capacités financières des ministères et institutions (ex. modification dans les systèmes d'information).

Egalement, le ministre des finances est compétent pour décider de différer une dépense si le plan de trésorerie défini *a priori* subit des modifications en cours d'exercice (ex. décalage ou retard dans la perception d'impôts). Les crédits budgétaires sont rendus indisponibles : les

<sup>43</sup> Directive n°07/2009/CM/UEMOA.

crédits ainsi « bloqués » ne peuvent pas faire l'objet d'engagement de la part des ministères ni être ordonnancés. Ils sont soit « libérés » dans le cas du retour d'une meilleure conjoncture, soit annulés en fin d'exercice dans le cas contraire.

Concrètement, ce pouvoir de régulation du ministre des finances s'exerce à travers les contrôleurs financiers placés auprès des ministres sectoriels et qui sont, notamment, chargés de suivre les montants de crédits disponibles du secteur dont ils ont la charge et d'effectuer les opérations de mise en réserve des crédits le cas échéant.

### Article 68

*Les ministres et les présidents des institutions constitutionnelles sont ordonnateurs principaux des crédits, des programmes et des budgets annexes de leur ministère ou de leur institution. Ils peuvent déléguer leur pouvoir d'ordonnateur dans les conditions définies à l'article 65 de la présente Directive. Le ministre chargé des finances est responsable de la centralisation des opérations budgétaires des ordonnateurs, en vue de la reddition des comptes relatifs à l'exécution des lois de finances. Toutefois, pendant une période maximum de cinq (5) ans à compter du 01 janvier 2012, les Etats membres peuvent continuer à conférer au ministre chargé des finances la qualité d'ordonnateur principal unique du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor. Pendant cette période de cinq (5) ans, le ministre chargé des finances peut déléguer son pouvoir d'engagement et d'ordonnancement à un ou plusieurs ministres ainsi qu'aux présidents des institutions constitutionnelles pour leurs budgets respectifs.*

L'article 68 de la présente Directive introduit la déconcentration de l'ordonnancement comme mode d'organisation pour l'exécution du budget de l'Etat : les ministres sectoriels et les présidents des institutions sont désormais, de droit, ordonnateurs principaux des crédits de leur secteur en lieu et place du ministre des finances qui demeure ordonnateur principal des crédits de son ministère.

Néanmoins, compte tenu des implications techniques (ex. mise en place de systèmes d'information fiables pour suivre l'exécution, organisation des procédures, **déploiement du réseau des contrôleurs financiers auprès des ministres sectoriels**), un délai de transition de 5 ans à compter de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions budgétaires de la présente Directive (1er janvier 2012) est prévu. Au cours de cette phase, le ministre des finances peut rester ordonnateur principal des dépenses de l'Etat et déléguer au fur et à mesure les compétences d'ordonnateurs aux ministres sectoriels.

Les dispositions de l'article 68 sont reprises dans la rédaction des articles 8 et 9 de la Directive relative à la comptabilité publique<sup>44</sup>.

### Article 69

*Les contrôleurs financiers relèvent du ministre chargé des finances et sont nommés par celui-ci ou à son initiative auprès des ordonnateurs. Ils sont chargés des contrôles a priori des opérations budgétaires. Ils peuvent donner des avis sur la qualité de la gestion des ordonnateurs et sur la performance des programmes.*

Le contrôle *a priori* réalisé par le contrôleur financier est un contrôle de régularité préalable à l'engagement des dépenses par l'ordonnateur. Les dispositions de cet article sont à mettre en parallèle avec celles de l'article 87 de la Directive RGCP.

<sup>44</sup> Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA.

Tous les actes ayant pour conséquence d'engager financièrement l'Etat (ex. décisions de recrutement, marchés publics) sont soumis au visa préalable du contrôleur financier. Il vérifie, ainsi, la régularité de la dépense que ce soit au point de vue financier (ex. autorisations financières contenues dans les lois de finances) et légal (ex. conformité des actes de l'ordonnateur à l'ensemble des lois et règlements). L'article 91 de la Directive RGCP ouvre la possibilité au contrôleur financier d'adapter les contrôles qu'il opère. Dans le cadre de la réglementation propre à chaque Etat, le contrôleur financier peut, s'il estime que le contrôle interne et le contrôle de gestion opérés par l'ordonnateur sont d'une qualité suffisante, accepter de ne plus contrôler certains actes de façon à alléger les procédures et concentrer ses activités sur certaines dépenses.

Le contrôleur financier est également le relais naturel du ministre des finances auprès des ordonnateurs : il est chargé de suivre l'exécution du secteur ministériel afin de prévenir tout engagement incompatible avec l'autorisation parlementaire. Il est également chargé de mettre concrètement en œuvre la régulation budgétaire décidée par le ministère des finances.

Enfin, si son pouvoir de contrôle porte toujours sur les aspects relatifs à la régularité, et non d'opportunité, de la dépense, la présente Directive incite à développer un rôle de conseil et d'appréciation, limités à la formulation d'avis, sur la qualité de la gestion et la conduite de la performance du secteur.

Jusqu'à présent limité du fait de la concentration des compétences d'ordonnateur des dépenses au ministère des finances<sup>45</sup>, le développement d'un réseau de contrôleur financier placé auprès de chaque ministre sectoriel apparaît comme le corollaire indispensable de la déconcentration de l'ordonnancement.

## Article 70

*Sont prescrites au profit de l'Etat ou de tout autre organisme public doté d'un comptable public, toutes créances dont le paiement n'a pas été réclamé dans un délai de quatre ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis. La prescription peut être interrompue dans les conditions définies par la législation en vigueur. Les règles de prescription des créances de l'Etat ou de tout autre organisme public doté d'un comptable public, sur des particuliers ou personnes morales, doivent être définies dans les législations nationales. Quelle que soit leur nature, les actifs de l'Etat ou de tout autre organisme public doté d'un comptable public sont insaisissables.*

L'article 70 organise la prescription des créances à l'encontre et au profit de l'Etat ou de tout organisme doté d'un comptable public. La prescription est un concept juridique qui désigne la durée au delà de laquelle une action n'est plus recevable. Dans le cas particulier des finances publiques, la prescription désigne le délai à l'échéance du quel une créance n'est plus exigible et ne peut plus donner lieu à paiement.

Pour les créances à l'encontre de l'Etat (ex. paiement à un fournisseur pour des matériels livrés), la Directive maintient la prescription quadriennale : la créance sur une personne publique, quelque qu'en soit la nature, s'éteint au bout de quatre ans.

Pour les créances au profit de l'Etat (ex. impôts), la nouvelle Directive renvoie à chaque législation nationale le soin de déterminer les règles de prescription.

<sup>45</sup> Art. 65, Directive n°05/97/CM/UEMOA relative aux lois de finances.



L'article 70 maintient la règle d'insaisissabilité de l'ancienne rédaction de la Directive budgétaire<sup>46</sup>. La nouvelle rédaction remplace cependant le terme "fonds publics" par "actifs de l'Etat" : l'insaisissabilité s'applique, ainsi, à l'ensemble de patrimoine de l'Etat (ex ; biens meubles et immeubles) et non plus seulement aux fonds publics.

### Article 71

*L'Etat tient :*

- une comptabilité budgétaire ;
- une comptabilité générale.

L'article 71 de la présente Directive trouve sa correspondance les dispositions des articles 70 et 71 de la Directive relative à la comptabilité publique.

La comptabilité de l'Etat est composée, d'une part, de la comptabilité budgétaire, tenue par l'ordonnateur pour la phase juridique des opérations de dépense et par les comptables publiques pour les opérations de recettes et de dépenses. D'autre part, elle se compose aussi de la comptabilité générale, tenue par les comptables directs du Trésor et les comptables des administrations financières.

### Article 72

*La comptabilité budgétaire a pour objet de retracer, pour l'exercice concerné, les opérations d'exécution du budget de l'Etat en recettes et en dépenses, conformément à la nomenclature de présentation et de vote du budget. La comptabilité générale de l'Etat a pour objet de décrire le patrimoine de l'Etat et son évolution. Elle doit être sincère et refléter une image fidèle de la situation financière de l'Etat. Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. La comptabilité générale de l'Etat s'appuie sur la comptabilité des matières.*

L'article 72 précise les concepts et les modalités de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale de l'Etat qui sont plus amplement détaillés dans les articles 72 à 80 de la Directive relative à la comptabilité publique.

La comptabilité budgétaire retrace les actes des ordonnateurs en engagement, liquidation et ordonnancement (article 14 de la Directive relative à la comptabilité publique). Elle décrit la mise en place des crédits et retrace leur utilisation au niveau des autorisations d'engagement et au niveau de la consommation des crédits de paiement en retraçant l'exécution des dépenses budgétaires au moment où elles sont ordonnancées (comptabilité de caisse).

La comptabilité générale vise à décrire la situation financière et patrimoniale de l'Etat et son évolution. Elle se fonde sur les principes des droits constatés et de la comptabilité des matières.

Une comptabilité en droits constatés consiste à rattacher à un exercice les dépenses et les recettes dès la naissance du fait générateur (engagement d'une dépense ou constatation d'une créance). En fin d'exercice, les opérations qui ont pris naissance dans l'année mais qui n'ont pas donné lieu à encaissement ou paiement sont rattachées à l'exercice comptable sous forme de produits à recevoir (créances), de provisions ou de charges à payer (dettes). Jusqu'alors les directives communautaires n'imposaient que la tenue d'une comptabilité dite de

<sup>46</sup> Al. 2, art. 49, Directive n°05/97/CM/UEMOA relative aux lois de finances.

caisse (ou comptabilité de trésorerie) qui consiste à n'enregistrer les opérations qu'à partir du moment où celles-ci sont recouvrées ou payées. La comptabilité des matières concerne, quant à elle, toutes les opérations relatives aux entrées ou sorties de biens et aux stocks et immobilisations qui en découlent. Elle concerne le recensement et le suivi comptable, sous le double aspect quantité et valeur en principe non amortie, de tout bien, meuble et immeuble, propriété ou possession de l'État et des autres collectivités publiques et établissements publics.

### **Article 73**

*Les ressources et les charges de trésorerie de l'Etat sont imputées à des comptes de trésorerie par opération lors de leur encaissement et paiement.*

De la même manière que les opérations budgétaires sont retracées dans la comptabilité budgétaires, les opérations de trésorerie décrites aux articles 27 et 28 de la présente Directives et aux articles 55 et suivants de la Directive relative à la comptabilité publique<sup>47</sup> sont retracées dans des comptes de trésorerie.

Les opérations de trésorerie sont du ressort exclusif des comptables publics.

## **H. TITRE VIII : DU CONTRÔLE PARLEMENTAIRE ET JURIDICTIONNEL**

### **Article 74**

*Sans préjudice des pouvoirs généraux de contrôle du Parlement, les Commissions des finances veillent au cours de la gestion annuelle, à la bonne exécution des lois de finances. A cette fin, le Gouvernement transmet trimestriellement au Parlement, à titre d'information, des rapports sur l'exécution du budget et l'application du texte de la loi de finances. Ces rapports sont mis à la disposition du public. Les informations ou les investigations sur place que le Parlement pourrait demander ne sauraient lui être refusées. Il peut procéder à l'audition des ministres.*

L'article 74 procède à l'élargissement des pouvoirs de contrôle du Parlement au cours de l'exécution. Celui-ci, via sa Commission des finances, est désormais destinataire, de façon automatique, d'informations relatives à la gestion infra-annuelle et à l'exécution de la loi de finances : auparavant ces informations ne pouvaient être transmises que sur demande expresse<sup>48</sup>.

Ces informations relatives à l'exécution prennent la forme d'un rapport trimestriel qui présente l'exécution du budget et la mise en œuvre de la loi de finances :

- consommation des autorisations d'engagement (AE) et des crédits de paiement (CP) ;
- mouvements de crédits : transferts et virements (rappel des mouvements en plus des dispositions de l'article 26) ;
- mouvements réglementaires affectant l'autorisation parlementaire initiale : arrêtés d'annulation de crédits, régulation budgétaire de l'article 67, décret de reports (en plus des dispositions de l'article 26).

<sup>47</sup> Directive n° 07/2009/CM/UEMOA.

<sup>48</sup> Art. 73, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

Au-delà, de ces rapports trimestrielle, le Parlement conserve la possibilité de conduire des investigations sur place et d'auditionner des ministres. Il peut, également, s'appuyer sur la Cour des comptes pour la réalisation d'enquêtes (article 75).

## Article 75

*La Cour des comptes juge les comptes des comptables publics. Sans préjudice de ses attributions propres en matière de contrôle juridictionnel et non juridictionnel telles que définies par les législations nationales, la Cour des comptes assiste le Parlement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances. La Cour des comptes exerce un contrôle sur la gestion des administrations en charge de l'exécution des programmes et dotations. Elle émet un avis sur les rapports annuels de performance. Le Parlement peut demander à la Cour des comptes la réalisation de toutes enquêtes nécessaires à son information. Les comptes de gestion, déposés en état d'examen à la Cour des Comptes, doivent être jugés dans un délai de cinq (5) ans. En l'absence de jugement de la Cour des comptes dans ce délai, le comptable public est déchargé d'office de sa gestion.*

La Cour des comptes exerce le contrôle juridictionnel sur les budgets et les comptes publics. L'article 97 de la Directive relative à la comptabilité publique<sup>49</sup> dispose que la Cour des comptes juge les comptes des comptables publics et se prononce sur la qualité de la gestion des ordonnateurs.

Concernant les comptes publics, les comptables principaux de l'Etat lui remettent, accompagnées de l'ensemble des pièces justificatives, leurs comptes au plus tard le 30 juin de l'exercice suivant celui au titre duquel il est établi. La Cour des comptes dispose d'un délai de cinq ans pour se prononcer sur la tenue des comptes. Ces compétences étaient déjà prévues dans le texte de l'ancienne Directive<sup>50</sup>.

Concernant la qualité de la gestion, l'article 75 étend les compétences de la Cour des comptes qui peut désormais contrôler la qualité de la gestion des administrations. Associé à l'article 13 la Cour est désormais habilitée à contrôler les résultats des programmes et en évaluer l'efficacité (évaluation des résultats obtenus par rapport aux buts fixés), l'économie (évaluation des moyens et des coûts) et l'efficience (évaluation de la quantité de services fournie/produite à niveau de ressources inchangé).

Enfin, la Cour des comptes a, à travers la nouvelle Directive, un rôle d'appui au Parlement renforcé. Au moment du dépôt de la loi de règlement (article 51), la Cour transmet au Parlement des avis assortis de recommandations sur :

- un rapport sur l'exécution de la loi de finances ;
- un avis sur le système de contrôle interne et le dispositif de contrôle de gestion (efficacité du responsable de programme);
- un avis sur la qualité des procédures comptables et des comptes ;
- un avis sur les rapports annuels de performances (RAP).

Le parlement peut en outre lui demander de réaliser des enquêtes ponctuelles.

<sup>49</sup> Directive n°07/2009/CM/UEMOA.

<sup>50</sup> Art. 69 à 72, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

## I. TITRE IX : DES RESPONSABILITES EN MATIERE D'EXECUTION DES BUDGETS PUBLICS

### Article 76

*Les membres du Gouvernement et les présidents des institutions constitutionnelles encourent, en raison de l'exercice de leurs attributions, les responsabilités que prévoit la constitution de chaque Etat. A cet effet, les Etats membres prennent toutes mesures législatives, réglementaires, juridictionnelles, institutionnelles, et administratives pour rendre effectives ces dispositions constitutionnelles.*

L'article 76 étend les règles de responsabilité applicables aux ordonnateurs aux présidents des institutions constitutionnelles conformément aux dispositions de l'article 68 de la présente Directive.

La Directive renvoie aux règles constitutionnelles nationales de chacun des Etats membres de l'UEMOA le soin de définir les responsabilités des ordonnateurs. Elle renvoie, également, aux réglementations nationales la mise en œuvre de cette responsabilité.

Exemple : au Sénégal, la Loi organique n°99-70 du 17 février 1999 relative à la Cour des comptes a instauré une **Chambre de Discipline Financière** chargée de sanctionner les fautes de gestion (ex. infraction à la réglementation en vigueur concernant les marchés publics). Peuvent être déférés devant la chambre, les agents de l'Etat, des collectivités locales ou des établissements publics, les membres des cabinets, les agents des sociétés nationales ou à participation publique ou de tout organisme bénéficiant du concours financier public et les personnes investies d'un mandat public ou exerçant de fait lesdites fonctions. Il s'agit d'une chambre non permanente de la Cour des comptes, qui ne peut être saisie que par un nombre limité de personnes (ex. le Président de la République, le Président de l'Assemblée nationale, le Premier Ministre). Elle peut infliger des sanctions financières dont les montants minimum et maximum sont précisés pas la loi organique. Les arrêts de la chambre peuvent faire l'objet d'un recours en cassation devant le Conseil d'Etat.

### Article 77

*Sous réserve des dispositions de l'article 76, les ordonnateurs de l'Etat et des autres organismes publics encourent une responsabilité qui peut être disciplinaire, pénale et civile sans préjudice des sanctions qui peuvent leur être infligées par la Cour des comptes à raison de fautes de gestion dans les conditions définies par les articles 78 à 81 de la présente Directive.*

Cet article reprend les dispositions de l'article 14 de la Directive relative à la comptabilité publique<sup>51</sup>. Il n'introduit pas de changement par rapport au texte de l'ancienne Directive<sup>52</sup>.

### Article 78

*Toute personne appartenant au cabinet d'un membre du Gouvernement, tout fonctionnaire ou agent d'un organisme public, tout représentant, administrateur ou agent d'organismes soumis à un titre quelconque au contrôle de la Cour des comptes et toute personne à qui est reproché un des faits énumérés à l'article 80 de la présente Directive, peut être sanctionné pour faute de gestion.*

<sup>51</sup> Directive 07/2009/CM/UEMOA.

<sup>52</sup> Art. 76, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

L'article 78 n'introduit pas de changement majeur par rapport à l'ancienne Directive<sup>53</sup> : toute personne fonctionnaire ou non, employé ou mandataire d'organismes soumis au contrôle de la Cour des comptes peut être sanctionnée pour faute de gestion.

La faute de gestion est constituée par toute action transgressant les règles régissant les deniers publics de façon active, par négligence ou par non application.

La faute de gestion est jugée et prononcée par la Cour des comptes (article 80).

### **Article 79**

*Les contrôleurs financiers sont responsables aux plans disciplinaire, pénal et civil, sans préjudice des sanctions qui peuvent leur être infligées par la Cour des comptes, du visa qu'ils apposent sur les actes portant engagement de dépenses ou les ordonnances, mandats de paiement ou délégations de crédits.*

Le contrôleur financier est personnellement responsable du visa apposé sur les actes de gestion. L'article 92 de la Directive relative à la comptabilité publique<sup>54</sup> précise que cette responsabilité personnelle porte sur les contrôles de la disponibilité des crédits, sur la vérification des prix par rapport à la mercuriale en vigueur et sur la validité de la créance.

Un visa entaché d'erreur entraîne la responsabilité du contrôleur financier aux plans cités par l'article 79 ainsi que des sanctions qui peuvent également être prononcées par la Cour des comptes.

Les conditions de la responsabilité du contrôleur financier sont précisées à l'article 92 de la Directive RGCP.

### **Article 80**

*Les fautes de gestion sanctionnables par la Cour des comptes sont constituées par :*

- la violation des règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses de l'Etat et des autres organismes publics ;*
- la violation des règles relatives à la gestion des biens appartenant à l'Etat et aux autres organismes publics ;*
- l'approbation donnée à une décision violant les règles visées aux 1er et 2ème tirets du présent article par une autorité chargée de la tutelle ou du contrôle desdits organismes ;*
- le fait, pour toute personne dans l'exercice de ses fonctions, d'octroyer ou de tenter d'octroyer à elle-même ou à autrui un avantage injustifié, pécuniaire ou en nature ;*
- le fait d'avoir entraîné la condamnation d'une personne morale de droit public ou d'une personne de droit privé chargée de la gestion d'un service public, en raison de l'inexécution totale ou partielle ou de l'exécution tardive d'une décision de justice ;*
- le fait d'avoir dans l'exercice de ses fonctions ou attributions, en méconnaissance de ses obligations, procuré ou tenté de procurer à autrui ou à soi-même, directement ou indirectement, un avantage injustifié, pécuniaire ou en nature, entraînant un préjudice pour l'Etat, ou tout autre organisme public ;*
- le fait d'avoir produit, à l'appui ou à l'occasion des liquidations des dépenses, des fausses certifications ;*
- le fait d'avoir omis sciemment de souscrire les déclarations qu'ils sont tenus de fournir aux administrations fiscales conformément aux législations nationales ou d'avoir fourni sciemment des déclarations inexactes ou incomplètes.*

<sup>53</sup> Art. 77, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

<sup>54</sup> Directive 07/2009/CM/UEMOA.

L'article 80 énumère et précise les infractions constitutives d'une faute de gestion :

- non-respect des règles d'exécution des recettes, des dépenses ou des règles de gestion des biens publics (ex. engagement sans visa préalable du contrôleur financier) ;
- couverture hiérarchique de l'acte constitutif de l'infraction : les gestionnaires peuvent être sanctionnés pour les fautes commises par leurs subordonnés ;
- inexécution des décisions de justice ;
- violation des règles fiscales ;
- octroi d'avantages injustifiés à autrui (en argent ou en nature).

Chaque Etat doit définir les modalités de mise en œuvre des fautes de gestion de même que les mécanismes d'atténuation des responsabilités (cf. art. 76).

### **Article 81**

*Le régime des sanctions autres que disciplinaires relatif aux fautes de gestion énumérées à l'article 80 de la présente Directive est défini par les législations nationales.*

La Directive renvoie aux législations nationales le soin de définir les sanctions pénales et civiles applicables aux cas de faute de gestion, hors sanctions disciplinaires qui relèvent du ministre des finances.

### **Article 82**

*Les comptables publics patents sont personnellement et pécuniairement responsables des opérations dont ils ont la charge et des contrôles qu'ils sont tenus d'effectuer. Les comptables de fait encourent les mêmes sanctions que les comptables publics patents. En cas de défaillance dans la tenue des comptes, la Cour des comptes peut condamner le comptable public concerné à des sanctions prévues par la législation nationale.*

Les articles 82 et suivants reprennent les dispositions des articles 29 et suivants de la Directive portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA relatives aux règles de responsabilité des comptables publics.

La fonction de comptable public est définie à l'article 16 de la Directive relative à la comptabilité publique comme celle remplie par un agent public régulièrement habilité à effectuer au nom de l'Etat ou d'un organisme public des opérations de recettes, de dépenses ou de maniement de titres. Les fonctions de comptable public et celles d'ordonnateur sont incompatibles.

Les comptables publics ont une responsabilité pécuniaire et personnelle de leurs gestions : en cas de manquement (ex. déficit constaté dans la caisse), ils doivent combler le déficit sur leurs deniers propres. Les comptables de fait, c'est-à-dire, toute personne qui manie des deniers publics sans habilitation, sont passibles des mêmes sanctions que les comptables publics.

La Directive renvoie à chaque législation nationale le soin de déterminer ces sanctions.

### Article 83

*La responsabilité pécuniaire des comptables publics se trouve engagée dès lors qu'une des situations suivantes advient :*

- un déficit de caisse ou un manquant en deniers ou en valeurs a été constaté ;
- une recette n'a pas été recouvrée ;
- une dépense a été irrégulièrement payée ;
- un organisme public a dû procéder, par la faute du comptable public, à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers.

L'article 83, qui énumère les cas dans lesquels la responsabilité pécuniaire des comptables publique peut être engagée, n'introduit pas de changement par rapport au texte de l'ancienne Directive<sup>55</sup>.

### Article 84

*La responsabilité pécuniaire d'un agent public ne peut être mise en jeu que par le ministre chargé des finances ou la Cour des comptes. Quand la responsabilité pécuniaire d'un agent public est engagée, il est constitué en débet. Le débet est l'obligation, pour l'agent public de réparer, sur ses deniers propres, le préjudice qu'il a causé à la collectivité publique. Tout agent public dont la responsabilité pécuniaire est engagée peut obtenir remise gracieuse des sommes laissées à sa charge dans les conditions prévues par la réglementation nationale. La remise gracieuse suite à un arrêt de débet est soumise à un avis conforme de la Cour des comptes. Lorsqu'un agent commet une faute de gestion prévue à l'article 80 de la présente Directive ou un manquement aux règles de discipline dans le domaine budgétaire ou financier, le pouvoir disciplinaire prévu par les législations nationales sur la fonction publique est exercé par le ministre chargé des finances, quel que soit le ministère de rattachement de l'agent.*

En cas de mise en cause de sa responsabilité pour les manquements énumérés à l'article 83, le ministre des finances (par voie d'arrêt) ou la Cour des comptes (par arrêt) peuvent prononcer la mise en débet du comptable le débet. Le débet est la constatation d'un manquement ou d'une irrégularité donnant lieu à remboursement sur les deniers propres du comptable public.

Le comptable public dispose néanmoins de la possibilité de demander une remise gracieuse (ou décharge de responsabilité) des sommes qu'il est condamné à rembourser. La Directive renvoie à la réglementation nationale la définition des règles de remise gracieuse.

Enfin, le pouvoir disciplinaire exercé en cas de faute de gestion relève exclusivement du ministre des finances.

## J. TITRE X : DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES

### Article 85

*Les dispositions de la présente Directive sont transposées par les Etats membres dans leur législation nationale au plus tard le 31 décembre 2011.*

<sup>55</sup> Art. 80, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

Le délai de transposition est fixé au 31 décembre 2010 : à compter du 1er janvier 2012, les Etats membres de l'UEMOA devront avoir adapté leurs législations budgétaires aux nouvelles dispositions de la présente Directive.

Il appartient à chaque Etat membre de transposer la présente Directive dans sa législation nationale de la façon qui lui est propre et qu'il considère comme la plus appropriée. Néanmoins, afin de souligner l'importance des dispositions contenues dans la présente Directive, il est recommandé que la transposition prenne la forme d'une **loi organique** afin que les dispositions ne puissent pas être modifiées par une loi ordinaire.

## Article 86

*Les dispositions de la présente Directive sont appliquées au plus tard le 1er janvier 2012. Toutefois, les Etats membres ont jusqu'au 1er janvier 2017 pour procéder à l'application intégrale des dispositions relatives :*

- à la déconcentration de la fonction d'ordonnateur principal telle que prévue à l'article 68 de la présente Directive ;
- aux programmes et aux dotations tels que prévus notamment aux articles 12, 13, 14, 15 et 16 de la présente Directive, ainsi que des annexes y relatives dans les articles 46, 47 et 50 de la présente Directive ;
- à la programmation pluriannuelle des dépenses, telle que prévue à l'article 53 de la présente Directive ;
- aux tableaux matriciels croisés prévus au 7° de l'article 46 de la présente Directive ;
- aux règles et procédures découlant du principe de la constatation des droits et obligations régissant la comptabilité générale prévue à l'article 72 de la présente Directive.

*Pour ce dernier cas, les Etats membres qui le souhaitent disposent d'un délai supplémentaire de deux (2) ans.*

*Lorsqu'un Etat membre utilise les délais prévus aux alinéas ci-dessus, les règles prescrites par la Directive n° 5-97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 relative aux lois de finances et ses textes modificatifs restent applicables.*

L'article 86 prévoit néanmoins une phase de transition : si l'obligation de transposition au 31 décembre 2011 demeure, certaines dispositions, parmi les plus difficiles à mettre en œuvre, bénéficient d'un délai de grâce pour leur mise en œuvre :

### 1) 1er janvier 2012 :

- transposition de la Directive dans les législations nationales ;
- élaboration du document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle (article 53) ;
- nouvelles règles en matière de gestion (mise en place des autorisations d'engagement) et de mouvements de crédits (compte tenu de la mise en place des programmes) ;
- nouvelles compétences du ministre des finances et régulation budgétaire ;
- transmission trimestrielle des données d'exécution au Parlement ;
- règles relatives aux lois de finances (lois de finances de l'année, lois de finances rectificatives, lois de règlement (compte tenu de la mise en place des programmes et de la formulation des rapports annuels de performance).

### 2) 1er janvier 2017 :



- déconcentration de l'ordonnancement (déconcentration progressive possible du 1er janvier 2012 au 1er janvier 2017) ;
- élaboration des programmes et des dotations, désignation des responsables de programme, définition des objectifs et des indicateurs, élaboration des rapports annuels de performance ;
- mise en place des plafonds d'emplois ;
- élaboration du document de programmation pluriannuelle des dépenses (article 53) ;
- élaboration des tableaux matriciels présentés en annexe du projet de loi de finances ;
- intégration de la comptabilité en droits constatés.

3) 1er janvier 2019 :

- intégration de la comptabilité en droits constatés (pour les états qui souhaitent bénéficier d'un délai supplémentaire).

Le recours au délai de transition est laissé à l'appréciation des Etats membres : s'ils choisissent d'y avoir recours les règles budgétaires et financières de la Directive précédentes continueront à s'appliquer tout au long de la période de transition.

Il faut cependant signaler que le recours au délai de transition astreindra les administrations nationales à une plus grande charge de travail : d'une part les administrations auront à travailler sur les modalités de mise en œuvre de la nouvelle Directive (présentation des crédits, formulation des programmes, règle d'exécution du budget etc.) et d'autre part elles auront à produire des documents budgétaires selon les dispositions de la Directive précédente puisque les règles seront maintenues pour la période de transition.

### **Article 87**

*Sous réserve de la disposition spécifique prévue au dernier alinéa de l'article 86 ci-dessus, la présente Directive abroge et remplace toutes les dispositions antérieures contraires, notamment la Directive n° 5-97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 relative aux lois de finances et ses textes modificatifs.*

Les Etats qui le choisissent peuvent décider de mettre en œuvre la nouvelle Directive à compter du 1er janvier 2012 dans son intégralité.

### **Article 88**

*La Commission de l'UEMOA met en place un système de suivi des mesures de transposition et d'application de la présente Directive par les Etats membres. Elle met à leur disposition des mesures de soutien et un dispositif d'accompagnement pour la mise en œuvre de la présente Directive.*

Un plan d'action pour la période 2010-2017, baptisé Programme d'Appui aux réformes des Finances Publiques (PAFP), a été adopté par la décision n°33/2009/CM/UEMOA du 17 décembre 2009 du Conseil des Ministres pour appuyer les Etats-membres dans la transposition et la mise en œuvre des nouvelles directives. Le présent guide constitue un élément de ce plan d'action prévu par l'UEMOA pour la mise en œuvre du nouveau cadre relatif aux finances publiques.

## **Article 89**

*La présente Directive qui entre en vigueur à compter de sa date de signature, sera publiée au Bulletin Officiel de l'Union.*

## GLOSSAIRE

<b>Administrations publiques (APU)</b>	: constituent un des cinq secteurs de l'économie d'un pays selon le Système de Comptabilité National 1993. Il se compose d'unités institutionnelles instituées par décision politique et exerçant un pouvoir législatif, judiciaire ou exécutif sur un espace territorial donné. Les principales fonctions économiques des administrations publiques consistent 1) à fournir à la collectivité des biens et des services non marchands destinés à la consommation collective ou individuelle et 2) à redistribuer le revenu et la richesse au moyen de transferts. Les administrations publiques se caractérisent en outre, par le fait que leurs activités doivent être financées principalement par l'impôt ou par d'autres transferts obligatoires. Le secteur des APU comprend trois sous secteurs qui sont : sous secteur de l'administration centrale, sous secteur des Etats fédérés et sous secteur des administrations locales
<b>Amendement</b>	: modification, soumise au vote d'une assemblée, apportée à un projet de loi et dont l'exercice est réservé aux membres de l'assemblée et/ou au gouvernement.
<b>Annualité budgétaire (principe d')</b>	: le principe d'annualité signifie que la loi de finances doit être déposée chaque année devant le parlement, qu'elle n'ouvre de droits qu'au titre d'une année civile et que son exécution doit être effectuée au cours de cette année civile. Le Gouvernement est tenu de procéder chaque année au renouvellement de l'autorisation budgétaire et dépose un projet de budget devant le Parlement qui doit être adopté avant le début de l'année à laquelle il se rapporte pour éviter le recours au système des douzièmes provisoires. Des aménagements à ce principe sont néanmoins prévus aux articles 24 (reports de crédits) et 17 (autorisations d'engagement) de la présente Directive.
<b>Annulation de crédits</b>	: suppression en cours d'année d'un crédit ouvert par la loi de finances initiale soit parce que le crédit en cause est devenu sans objet, soit en application du pouvoir de régulation du ministre des finances.
<b>Autorisations d'engagement (AE)</b>	: limite supérieure des dépenses pouvant être engagées au cours d'un exercice budgétaire. Les autorisations d'engagement correspondent à l'engagement juridique de la dépense, phase de la dépense en préalable à la consommation effective des crédits au cours de laquelle l'ordonnateur réalise la première étape des actions qui mèneront au paiement effectif de la prestation. Les AE sont entièrement consommées dès l'origine de la dépense, lors de la signature de l'acte qui engage juridiquement l'État. Dans le cadre particulier des Directives de l'UEMOA les autorisations d'engagement (AE) sont associées aux crédits de paiement uniquement pour les dépenses d'investissement et les contrats de partenariats publics-privés (PPP).
<b>Avances</b>	: crédits accordés par anticipation d'une recette future dont le produit, une fois recouvré, est directement affecté au remboursement de l'avance.
<b>Budget en base</b>	: procédé de planification et de budgétisation exigeant de chaque

<b>« zéro »</b>	composante la justification détaillée de la totalité de son budget et en lui demandant d'apporter la preuve de la nécessité des dépenses projetées.
<b>Budget général</b>	: document qui retrace toutes les recettes budgétaires et toutes les dépenses de l'État, à l'exception des recettes affectées par la loi aux budgets annexes et aux comptes spéciaux.
<b>Budget de l'Etat</b>	: acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses annuelles de l'État ; ensemble des comptes qui décrivent pour une année civile toutes les ressources et toutes les charges de l'État
<b>Budget annexe</b>	: budget retraçant les dépenses et les recettes d'un service de l'État dont l'activité tend essentiellement à produire des biens ou à rendre des services donnant lieu à paiement. Ils constituent des missions et sont spécialisés par programme.
<b>Budget opérationnel de programme (BOP)</b>	: regroupe la part des crédits d'un programme mise à la disposition d'un responsable identifié pour un périmètre d'activités (une partie des actions du programme par exemple) ou pour un territoire (une région, un département,...). Le BOP a les mêmes attributs que le programme : c'est un ensemble globalisé de moyens associés à des objectifs mesurés par des indicateurs de résultats. Les objectifs du budget opérationnel de programme sont définis par déclinaison des objectifs du programme.
<b>Cadre macroéconomique</b>	: compilation de scénarios économiques pluriannuels formulés sur la base d'hypothèses concernant l'évolution de l'environnement économique national et international (ex. croissance de la zone UEMOA, prix du pétrole, cours du dollars, consommation des ménages, exportations, investissements des entreprises, évolution des prix à la consommation, besoin de financement des administrations publiques, etc. ...). Le cadrage macroéconomique formule ainsi plusieurs scénarios en tenant compte de la variation probable de ces hypothèses et de leurs conséquences en termes d'interaction : l'objectif est d'anticiper l'évolution à moyen terme de l'économie nationale et d'éclairer la décision politique quant aux choix à effectuer (ex. soutien à la consommation des ménages, privatisation, augmentation/baisse des impôts, etc.).
<b>Charges financières</b>	: charges résultant des dettes financières, des instruments financiers à terme, de la trésorerie et des immobilisations financières, à l'exclusion des frais des services bancaires, des intérêts moratoires et des pertes de change.
<b>Charte de gestion</b>	: document explicitant et formalisant les règles du jeu entre le responsable de programme et les acteurs participant à sa mise en œuvre (services centraux en charge des affaires financières, des ressources humaines ou de l'équipement, contrôleurs des dépenses, services déconcentrés, établissements publics, opérateurs), élaboré généralement à l'échelle de chaque ministère. A ce titre, une charte de gestion précise notamment : les espaces d'autonomie de chaque acteur (globalisation des crédits et modalités d'exercice de la fongibilité, cadre de gestion de la performance, etc.), les espaces de responsabilité de chaque acteur (engagements sur les objectifs ou sur certains délais de procédure, mise à disposition des crédits, etc.), les règles de circulation de l'information, ainsi que les supports et

	principales échéances du dialogue de gestion. D'autres supports ministériels, peuvent avoir le même usage (circulaire de cadrage du dialogue de gestion /ou de la gestion des programmes, directive nationale d'orientation pour la gestion de la performance).
<b>Cible (de résultat)</b>	: résultat attendu (valeur chiffrée d'un indicateur par exemple) à une échéance temporelle définie.
<b>Classification des fonctions des administrations publiques (CFAP)</b>	: ventilation détaillée des dépenses par fonctions, ou objectifs socioéconomiques, que les administrations publiques s'efforcent d'atteindre.
<b>Classification économique</b>	: classification employée pour identifier le type de dépense encouru lorsqu'une administration publique fournit des biens et services à la société ou redistribue le revenu et la richesse. Cette classification est dérivée des concepts de la comptabilité nationale. Dans le <i>MSFP 2001</i> , ses principales composantes sont la rémunération des salaires, l'utilisation des biens et services (correspondant approximativement à la consommation intermédiaire), les consommations de capital fixe et les transferts (intérêts, subventions, dons et transferts sociaux) et les autres charges.
<b>Classification fonctionnelle</b>	: classification utilisée pour identifier à quelle fin ou pour quel objectif socioéconomique une charge a été effectuée ou un actif non financier a été acquis.
<b>Comptabilité de l'Etat</b>	: comprend une comptabilité budgétaire et une comptabilité générale. Elle retrace les opérations de recouvrement et de paiement, les entrées et sorties de fonds. La comptabilité de l'Etat, contrairement à celle des entreprises, doit rendre compte d'une exécution budgétaire, en même temps que d'une situation patrimoniale. La logique de fonctionnement des comptes publics devrait concilier deux préoccupations: celle permettant de s'assurer de la sincérité de résultats patrimoniaux (exigence qui coïncide avec celle de la comptabilité privée) et celle garantissant la fidélité aux décisions prises par les autorités budgétaires. Elle comporte toutes les opérations rattachées au budget de l'année en cause jusqu'à la date de clôture de ce budget, ainsi que toutes les opérations de trésorerie et les opérations sur le patrimoine faites au cours de l'année, y compris, les opérations de régularisation.
<b>Comptabilité budgétaire</b>	: décrit la mise en place des crédits et retrace leur utilisation. <b>Les restitutions comprennent deux volets :</b> - la comptabilité des engagements qui va de la mise en place des crédits jusqu'à leur engagement ; - la comptabilité des encaissements/décaissements visée à l'article 72 de la Directive N°07/2009/CM/UEMOA portant RGCP. <b>La consommation des crédits se fait en deux étapes :</b> - la première enregistre l'impact des engagements juridiques sur les crédits d'engagement ; - la seconde décrit la consommation des crédits de paiement dans une logique de caisse en retraçant l'exécution des dépenses budgétaires, au moment où elles sont payées (par

	exemple, émission d'un virement au profit d'un fournisseur) et l'exécution des recettes, au moment où elles sont encaissées (par exemple, le traitement des chèques remis par les contribuables) et elle dégage le solde de l'exécution budgétaire.
<b>Comptabilité des matières</b>	: concerne le recensement et le suivi comptable, sous le double aspect quantité et valeur en principe non amortie, de tout bien, meuble et immeuble, propriété ou possession de l'État et des autres collectivités publiques et établissements publics. Elle dresse l'inventaire et permet le suivi des immobilisations corporelles, incorporelles, des stocks et des valeurs inactives.
<b>Comptable de fait</b>	: qualification pour toute personne qui manie des deniers publics sans habilitation. Les comptables de fait sont passibles des mêmes sanctions que les comptables publics.
<b>Comptable public</b>	: autorité chargée de recouvrer les créances d'une personne publique et de payer ses dépenses. Elle contrôle l'exactitude de l'engagement réalisé par l'ordonnateur et la validité de l'ordonnancement (ex. : correcte imputation, disponibilité des crédits) avant d'effectuer les opérations matérielles de recouvrement et de paiement.
<b>Comptes spéciaux du Trésor</b>	: modalité de présentation des crédits budgétaires, ils distinguent des opérations de services de l'Etat en raison de leur caractère temporaire, de leur nature industrielle ou commerciale ou de l'affectation de certaines ressources à certaines dépenses.
<b>Contrat de performance / de programme</b>	: document écrit, non juridique, passé entre un service administratifs ou une agence et son autorité de tutelle, fixant les objectifs et les obligations de chacune des parties pour la période à venir. S'il s'agit bien d'engagements réciproques, de nature quasi-contractuelle, ces engagements, étant internes à l'Etat, n'ont toutefois pas la portée juridique des véritables contrats, qui sont passés entre deux personnes morales distinctes. Leur force et leur autorité dépendent finalement de la <i>volonté</i> des parties à respect de manière effective leurs engagements ; c'est la pratique, dès les premières années de mise en œuvre de tels contrats, qui leur confère force et autorité ...ou qui les disqualifie.
<b>Contrôle de gestion</b>	: outils et processus visant à mieux connaître et à mieux maîtriser les activités, les coûts, les résultats et leurs liens mutuels permettant d'apprécier l'efficacité et l'efficience. Contrairement à ce que laisse penser ce mot, il ne s'agit pas d'un contrôle mais plutôt d'un élément du pilotage d'une institution ou d'un programme. Dans le cadre de la Gestion Budgétaire par Objectif, le contrôle de gestion a vocation à alimenter en données objectives le dialogue de gestion entre les différents niveaux de l'administration, en éclairant les enjeux de performance.
<b>Contrôle financier</b>	: la mise en œuvre de la LOLF a induit la nécessité de rénover en profondeur l'institution du contrôle financier. Désormais, le contrôle financier est chargé de veiller au caractère soutenable, tant des documents prévisionnels de gestion élaborés par les responsables de crédits que des actes de dépense les plus importants pris par les ordonnateurs. La prévention du risque budgétaire constitue donc le cœur du nouveau contrôle financier.
<b>Correspondants du Trésor</b>	: Organismes et particuliers qui, soit en application des lois et règlements, soit en vertu de conventions, déposent, à titre obligatoire ou facultatif, des fonds au Trésor ou sont autorisés à

	<p>procéder à des opérations de recettes et de dépenses par l'intermédiaire de ses comptables.</p> <p>Les réglementations nationales fixent les conditions d'ouverture ou de fonctionnement des comptes ouverts au nom des correspondants. Les comptes ouverts au nom des correspondants ne peuvent présenter de découvert.</p>
<b>Cour des comptes</b>	: institution chargée de juger les comptes des comptables publics et de se prononcer sur la qualité de la gestion des ordonnateurs, notamment la bonne exécution de leurs programmes. Les comptables principaux de l'Etat établissent un compte de gestion, sur chiffres et sur pièces, par budget et par exercice budgétaire définitivement clôturé. Ce compte est transmis à la Cour des comptes au plus tard le 30 juin de l'exercice suivant celui au titre duquel il est établi (article 97 alinéa 2 du RGCP).
<b>Crédits de paiement (CP)</b>	: constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations d'engagement (AE).
<b>Crédits évaluatifs</b>	: crédits pouvant donner lieu à paiement ou engagement au-delà du montant ouvert en loi de finances.
<b>Crédits limitatifs</b>	: crédits ne pouvant pas donner lieu à paiement ou engagement au-delà du montant ouvert en loi de finances. Cette règle peut-être contournée par le biais des procédures de reports de crédits (qui majorent à due concurrence les crédits ouverts en loi de finances de l'année) et de décret d'avance.
<b>Crédits évaluatifs</b>	: crédits pouvant donner lieu à paiement ou engagement au-delà du montant ouvert en loi de finances.
<b>Crédits limitatifs</b>	: crédits ne pouvant pas donner lieu à paiement ou engagement au-delà du montant ouvert en loi de finances. Cette règle peut-être contournée par le biais des procédures de reports de crédits (qui majorent à due concurrence les crédits ouverts en loi de finances de l'année) et de décret d'avance.
<b>Débat d'orientation budgétaire (DOB)</b>	: dans le cadre du renforcement des pouvoirs de contrôle du Parlement et afin d'améliorer l'information des parlementaires sur l'évolution des finances publiques à moyen terme, le Gouvernement présente, au plus tard le 30 juin de l'année, les documents budgétaires pluriannuels (DPBEP et DPPD). Les orientations présentées dans ces documents donnent lieu à un débat et offre aux parlementaires une première estimation de l'évolution de la situation budgétaire et des besoins de crédits du Gouvernement en amont de la discussion sur le projet de loi de finances de l'année.
<b>Débet (mise en)</b>	: constatation d'un manquement ou d'une irrégularité comptable donnant lieu à remboursement sur les deniers propres du comptable public.
<b>Décret d'avance</b>	: procédure permettant au Gouvernement de majorer les crédits limitatifs de la loi de finances de l'année et d'en ouvrir de nouveaux sans demander l'autorisation du Parlement. Celui-ci est, néanmoins, informé de la procédure et doit ratifier le décret, <i>a posteriori</i> , dans les meilleurs délais.
<b>Déficit budgétaire</b>	: dépassement des dépenses budgétaires définitives (dépenses civiles, ordinaires et en capital, dépenses militaires) sur les ressources fiscales et assimilées.
<b>Dettes</b>	: tout passif obligeant le débiteur à effectuer en faveur du



	créancier un paiement ou des paiements d'intérêts ou de principal à une date ou à des dates futures. Dans le système SFP, tous les passifs sont des dettes, sauf les actions et autres participations et les produits financiers dérivés.
<b>Dettes publiques</b>	: ensemble des engagements financiers contractés par l'Etat, nets des remboursements effectués.
<b>Dialogue de gestion</b>	: processus d'échanges et de décision institué entre un niveau administratif et les niveaux qui lui sont subordonnés, concernant les moyens mis à disposition des entités subordonnées, la mise en œuvre des actions et les objectifs qui leur sont assignés, et plus généralement la notion de performance applicable aux politiques publiques considérées. On parle aussi « d'animation de gestion ». Le responsable de programme est gardien et animateur du dialogue de gestion, qui s'établit à la fois selon un axe horizontal et selon un axe vertical.
<b>Disjonction</b>	: constatation de l'irrecevabilité d'un amendement.
<b>Document de prévision budgétaire et économique pluriannuelle (DPBEP)</b>	: instrument de programmation pluriannuel glissant pour l'ensemble des recettes et des dépenses. Couvrant une période minimale de trois ans, la première année correspondant à l'exercice visé par le projet de loi de finances que le DPBEP accompagne, il se compose de deux parties : une partie décrivant les perspectives de recettes décomposées par grande catégories d'impôts et de taxes et d'une partie consacrée aux dépenses budgétaires décomposées par grande catégories de dépenses.
<b>Document de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD)</b>	: instrument budgétaire sectoriel pluriannuel glissant établi en référence au DPBEP, les DPPD présentent l'évolution budgétaire des programmes sur une période de trois ans. Tous les ministères, budgets annexes et comptes spéciaux présentent chacun un DPPD qui regroupe les programmes qui leur sont associés. Ces documents constituent les supports de présentation pour : <ul style="list-style-type: none"> <li>• les crédits des programmes du secteur : année du projet de loi de finances et années suivantes ;</li> <li>• les résultats « cibles » poursuivis par les objectifs et les indicateurs.</li> </ul> <p>Les DPPD sont ainsi le vecteur principal de la performance : à travers les programmes qui le composent, ils précisent les objectifs et les indicateurs retenus pour chacune des politiques publiques. C'est sur la base de la présentation retenue pour les DPPD que sont élaborés les rapports annuels de performance (RAP).</p>
<b>Douzièmes provisoires</b>	: lorsque la loi de finances de l'année n'a pas pu être adoptée avant le début de l'exercice par le Parlement, selon les délais qui encadrent la procédure de vote, les douzièmes provisoires permettent d'assurer la continuité de l'action de l'Etat. Ils accordent pour une période d'un mois reconductible les ouvertures de crédit et les autorisations de percevoir les impôts et revenus publics nécessaires pour assurer la continuité des services sur la base du budget de l'année précédente.
<b>Droits constatés (principe)</b>	: rattachement à un exercice les dépenses et les recettes dès la naissance du fait générateur (engagement d'une dépense ou



<b>des)</b>	constatation d'une créance). En fin d'exercice, les opérations qui ont pris naissance dans l'année mais qui n'ont pas donné lieu à encaissement ou paiement sont rattachées à l'exercice comptable sous forme de produits à recevoir (créances), de provisions ou de charges à payer (dettes).
<b>Engagement</b>	: étape initiale de la procédure d'exécution budgétaire, réalisée par l'ordonnateur, concrétisée par la formalisation d'une obligation juridique d'honorer une dépense (ex. signature d'un bon de commande ou passation d'un contrat). Dans le cadre de certaines opérations publiques (ex. investissement) l'engagement peut précéder le paiement effectif de plusieurs mois. L'engagement se concrétise au niveau budgétaire par la consommation des autorisations d'engagement (AE).
<b>Efficacité</b>	: décrit la capacité d'une personne, d'un groupe ou d'un système à arriver à ses buts ou aux buts qu'on lui a fixé. Être efficace consiste à produire des résultats escomptés et réaliser des objectifs fixés en terme de qualité, de rapidité et/ou de coûts. L'efficacité désigne aussi le rapport entre les résultats obtenus et les objectifs
<b>Efficienc</b>	: désigne, à partir d'une situation de référence, la mesure de la quantité de service fournie/produite à niveau de ressource inchangé. Dans le cadre particulier des finances publiques, l'efficienc met en relation les résultats atteints (nombre de salles de classes construites, de km de routes réalisées, de tonnes de produit distribuées, de personnes touchées,...) avec les ressources financières utilisées. La recherche d'une plus grande efficienc consiste à garantir un niveau de service équivalent au moindre coût. Elle désigne également le rapport entre les résultats obtenus et les moyens utilisés.
<b>Emprunts</b>	: dette contractée sur le marché des capitaux par l'Etat ou par une collectivité publique.
<b>Engagement</b>	: étape initiale de la procédure d'exécution budgétaire, réalisée par l'ordonnateur, concrétisée par la formalisation d'une obligation juridique d'honorer une dépense (ex. signature d'un bon de commande ou passation d'un contrat). Dans le cadre de certaines opérations publiques (ex. investissement) l'engagement peut précéder le paiement effectif de plusieurs mois. L'engagement se concrétise au niveau budgétaire par la consommation des autorisations d'engagement (AE).
<b>Enveloppes additionnelle</b>	: montants redéployables en fonction de la clef de répartition retenue. Ces montants correspondent à la différence entre les enveloppes de référence et les enveloppes globales identifiées par la projection du TOFE.
<b>Enveloppes de référence</b>	: montants actualisés pour chaque ministère et nature de dépense sur la base de la LFI de l'année compte tenu de l'exécution de l'exercice précédent, des économies potentielles et des risques financiers prévisibles en cours de la LFI de l'année.
<b>Enveloppe globale</b>	: montant global de crédits dont un Etat peut disposer pour un exercice budgétaire.
<b>Etablissements publics</b>	: entités dotées d'un budget propre qui sont sous la tutelle ou le contrôle de l'administration centrale, décentralisée ou locale. En général, ces entités disposent de sources de revenus propres complétées par des transferts du budget de l'Etat. Elles sont créées par les pouvoirs publics pour remplir des missions

	spécifiques.
<b>Fonctions d'appui / de support</b>	: ensemble des fonctions dites d'état major (direction générale, études et recherche, communication, conseil juridique, contrôles internes) et aux fonctions de gestion des moyens (personnel, budget-finances, immobilier et équipement, informatique, systèmes d'information, etc.) d'une institution.
<b>Fonds de concours</b>	: sommes versées par des personnes physiques ou morales et qui contribuent entièrement ou en partie à des dépenses d'intérêt public. Ils peuvent être constitués de dons ou de legs et dans le cas particulier des pays en développement des contributions des bailleurs de fonds (partenaires techniques et financiers). L'utilisation des sommes des fonds de concours est subordonnée au respect de l'intention de la partie versante. La loi de finances évalue le montant des fonds de concours pour l'année à laquelle elle se réfère mais c'est le ministre des finances qui ouvre les crédits correspondant sur les programmes et les dotations par voie arrêté.
<b>Fongibilité des crédits (ou globalisation des crédits)</b>	: règle selon laquelle les ordonnateurs peuvent utiliser indifféremment les crédits relevant de plusieurs lignes budgétaires (paragraphe, articles voire chapitres actuels, au sein d'une même partie par exemple) figurant dans le périmètre de la fongibilité décrété. La fongibilité confère à l'ordonnateur d'importantes marges de manœuvre pour mobiliser et combiner des ressources et modes d'intervention qu'il juge les plus appropriés aux circonstances. Se trouvent ainsi allégées certaines contraintes traditionnelles du processus d'exécution de la dépense publique, telles que les règles et restrictions aux virements, ou les contraintes liées à la disponibilité des crédits et à la bonne imputation des dépenses. Des modalités d'encadrement allégées de la fongibilité peuvent néanmoins être édictées au niveau interministériel ou ministériel. En outre, la nomenclature budgétaire doit être adaptée pour assurer la cohérence des catégories de crédits, et les ordonnateurs comme les comptables doivent fournir les informations permettant un contrôle a posteriori.
<b>Impôt</b>	: transfert obligatoire au secteur des administrations publiques. Certains transferts obligatoires comme les amendes, les pénalités et les cotisations de sécurité sociale sont exclus. Les remboursements et corrections de recettes fiscales perçues par erreur sont considérés comme des impôts négatifs. Les droits dont le montant est manifestement disproportionné au coût de fourniture des services sont inclus.
<b>Indicateur de performance</b>	: représentation chiffrée qui mesure la réalisation d'un objectif et permet d'apprécier le plus objectivement et le plus fidèlement possible le niveau de performance d'une institution ou d'un service. Un bon indicateur doit être pertinent (c'est-à-dire spécifique et représentatif), pratique (c'est-à-dire simple, compréhensible, produit annuellement à un coût raisonnable), mesurable et fiable (bien défini en termes méthodologiques, précis, sensible à la réalité mesurée mais non manipulable et vérifiable).
<b>Liquidation</b>	: seconde phase de la procédure d'exécution réalisée par l'ordonnateur qui vise à constater effectivement le montant de la créance (ex. réception des pièces justificatives du service,

	contrôle du service fait).
<b>Loi de finances</b>	: texte juridique voté par le Parlement qui retrace et autorise chaque année le prélèvement des ressources d'un Etat et la réalisation des charges pour l'année suivante. La loi de finances détermine également les conditions de l'équilibre financier : elle autorise le recours à l'endettement pour compléter le besoin de ressources. La version votée l'année précédente l'exercice auquel elle se rapporte est appelée <b>loi de finances de l'année (LF)</b> . Elle peut être modifiée en cours d'exercice par les <b>lois de finances rectificatives (LFR)</b> ou <b>collectifs budgétaires</b> . Elle donne lieu, postérieurement à la clôture de l'exercice auquel elle se rapporte, au dépôt et au vote d'une <b>loi de règlement</b> par laquelle le Parlement constate et approuve l'exécution des recettes et des dépenses de l'exercice.
<b>Mesures nouvelles</b>	: volume de crédits présentés de la loi de finances annuelle qui vient en différence des services votés l'année précédente. Ces crédits peuvent ainsi correspondre au financement de nouvelles dépenses ou à la prise en compte de surcoûts d'actions publiques en cours ou au contraire représenter des économies réalisées sur des actions en cours.
<b>Nomenclature budgétaire</b>	: mode de classement des crédits budgétaires par titre, partie, chapitre, article, paragraphe et sous-paragraphe. Le classement des crédits dans ces catégories peut suivre différents critères : un classement par destination (programmes, activités) et un classement par nature de dépenses (dépenses de personnel, autres moyens de fonctionnement, interventions de l'Etat, investissements).
<b>Opérations de trésorerie</b>	: opérations financières qui concernent la couverture des besoins de financement de l'Etat (ex. produits de cession d'actifs, produits et remboursements des emprunts, opérations de dépôt et de retraits sur les comptes des correspondants, remboursements ou délivrance de prêts et avances). Seules les charges budgétaires résultant de ces opérations, par exemple les intérêts des emprunts sont comptabilisés en opérations budgétaires : les remboursements du capital où les ressources tirées des emprunts sont traités comme des opérations de trésorerie et n'affectent pas le déficit budgétaire.
<b>Ordonnance</b>	: texte juridique élaboré et mis en œuvre par le gouvernement dans une matière relevant normalement du domaine du Parlement.
<b>Ordonnement</b>	: dernière étape de la phase juridique de la dépense par laquelle l'ordonnateur donne ordre au comptable assignataire de payer une créance de l'Etat.
<b>Ordonnateur</b>	: autorité qui a le pouvoir d'engager les dépenses d'une personne publique et donc de générer une dette pour la personne publique. Les fonctions d'ordonnateur sont incompatibles avec celles de comptable. Il faut distinguer les fonctions d'ordonnateur des recettes, qui incombent uniquement aux ministres des finances <sup>56</sup> , et les fonctions d'ordonnateur des dépenses qui relève des ministres sectoriels et des présidents d'institutions <sup>57</sup> .

<sup>56</sup> Art. 66, Directive n° 06/2009/CM/UEMOA.

<sup>57</sup> Art. 68, Directive n° 06/2009/CM/UEMOA.

<b>Pacte de convergence de l'UEMOA</b>	: traité <sup>58</sup> établi entre les huit pays membre de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine afin « d'assurer une meilleure discipline budgétaire en appui à la politique monétaire commune, afin de créer les conditions propices à la stabilité des prix et à une croissance forte et durable » et établissant des critères encadrant les marges de manœuvres nationales en matière budgétaire et fiscale. Ils se décomposent en quatre critères de premier rang (ratio du solde budgétaire de base supérieur ou égal à 0 %, taux d'inflation annuel moyen maintenu à 3 % au maximum par an, ratio de l'encours de la dette intérieure et extérieure rapporté au PIB nominal inférieur à 70% en l'an 2002, non-accumulation d'arriérés de paiement extérieurs et intérieurs sur la gestion de la période courante) et quatre critères de second rang (ratio de la masse salariale sur les recettes fiscales inférieur à 35%, ratio des investissements publics financés sur ressources internes rapportés aux recettes fiscales au moins égal à 20%, ratio du déficit extérieur courant hors dons par rapport au PIB nominal inférieur à 5%, taux de pression fiscale au moins égal à 17 %).
<b>Partenariat public-privé (PPP)</b>	: mode de financement par lequel une autorité publique fait appel à des prestataires privés pour financer et gérer un équipement assurant ou contribuant au service public. Le partenaire privé reçoit en contrepartie un paiement du partenaire public et/ou des usagers du service qu'il gère. Au terme du contrat de PPP l'actif peut être transféré à l'autorité publique cocontractante.
<b>Plafond d'emplois</b>	: modalité de décompte des personnels employés par l'État quel que soit leur statut (ex. titulaire ou contractuel) ou leur grade. Au montant financier alloué pour chaque programme est désormais associé un nombre d'emplois que le ministère ne peut pas dépasser quand bien même l'enveloppe de crédits destinée aux dépenses de personnel ne serait pas saturée au cours d'un exercice. Le respect de ce plafond est évalué dans les rapports annuels de performances au même titre que la consommation des crédits.
<b>Performance</b>	mesure selon laquelle une action obtient des résultats conformes aux objectifs affichés ou planifiés.
<b>Période complémentaire</b>	correspond au délai imparti pour l'achèvement des recettes et des dépenses. Elle couvre à la fois les opérations de caisse et les opérations de régularisation. Voir également la journée complémentaire qui est une journée fictive qui prolonge l'année civile pour l'achèvement des opérations complémentaires de régularisation de l'exercice mais est censée en comptabilité, appartenir à cette année civile. Seules des opérations de régularisation d'ordre comptable peuvent être effectuées au cours de la période complémentaire. Aucune opération budgétaire ne peut être effectuée au cours de cette période.
<b>Plafond d'emplois</b>	modalité de décompte des personnels employés par l'État quel que soit leur statut (ex. titulaire ou contractuel) ou leur grade. Au montant financier alloué pour chaque programme est désormais associé un nombre d'emplois que le ministère ne peut pas dépasser quand bien même l'enveloppe de crédits destinée aux

<sup>58</sup> Acte Additionnel n° 04/99, portant pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les États membres de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

	dépenses de personnel ne serait pas saturée au cours d'un exercice. Le respect de ce plafond est évalué dans les rapports annuels de performances au même titre que la consommation des crédits.
<b>Programme</b>	: regroupement de crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions représentatif d'une politique publique clairement définie dans une perspective de moyen terme et qui relèvent d'un même ministère. Le programme est l'unité de présentation et de spécialisation des crédits.
<b>Régulation budgétaire</b>	: compétence du ministre des finances consistant à rendre indisponibles à titre provisoire ou définitif des crédits ouverts (AE/CP) sur les budgets des ministères en cours d'exercice afin d'éviter la dégradation de l'équilibre financier défini par la loi de finances.
<b>Réquisition comptable</b>	: ordre émanant de l'ordonnateur visant l'exécution d'une dépense pour laquelle le comptable a préalablement refusé son visa. La réquisition ne peut être opérée dans certains cas (ex ; indisponibilité des crédits, absence de justification du service fait). La réquisition a pour conséquence de transférer la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public vers l'ordonnateur.
<b>Rémunérations pour service rendu</b>	: prélèvements à caractère non fiscal. Ils sont exigés des usagers pour couvrir les charges d'un service public.
<b>Report de crédits</b>	: majoration des crédits ouverts par la loi de finances de l'année par tout ou partie des crédits non consommés de l'année précédente selon des règles spécifiques pour les AE et aux CP.
<b>Responsable de programme</b>	: fonctionnaire désigné par le ministre pour coordonner la mise en œuvre du programme dont il a la charge. Sur la base d'une large concertation avec les acteurs concernés, le responsable de programme arrête la stratégie et le budget du programme, ainsi que ses objectifs et cibles de performance – sur lesquels il s'engage ; il organise le dialogue de gestion et la cohérence des cadres nationaux et locaux de pilotage de la performance ; il suit les aspects de mise en œuvre opérationnelle et rend compte des résultats annuels du programme. Il est formellement responsable de la production du PAP et du RAP pour son programme. Au-delà de son propre champ, il participe aux travaux permettant de perfectionner progressivement les outils de gestion et les systèmes d'information du ministère. Ce faisant, le responsable de programme est en quelque sorte un chef d'orchestre, ou un maître d'œuvre, qui doit certes prendre des décisions pour le programme et s'impliquer personnellement, mais aussi – et c'est essentiel – susciter une large concertation, faciliter la mobilisation des divers acteurs, et organiser une coordination efficace entre les différents aspects de la gestion de la performance.
<b>Ressources de l'Etat</b>	: les ressources de l'Etat sont constituées de tous les produits qui permettent le financement de l'activité publique selon les principes de l'universalité et de l'unité de caisse. Elles se composent des recettes budgétaires (ex. impôts et taxes) et des ressources de trésorerie (ex. produits des emprunts à moyen et long terme).
<b>Rétablissement de crédits (procédure)</b>	: reconstitution budgétaire de crédits consommés et provenant soit :

<b>de)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• de la restitution par de tiers de sommes payées indument ou à titre provisoire (ex. erreur des services de l'Etat en faveur d'un contribuable donnant lieu restitution des sommes indument versées) ;</li> <li>• soit des cessions ayant donné lieu à paiement sur crédits budgétaires (ex. remboursement entre services de l'Etat).</li> </ul>
<b>Salaires et traitements</b>	: poste qui inclut toutes les rémunérations perçues par les salariés à l'exception des cotisations sociales versées par leur employeur. Les paiements en espèces et en nature sont inclus. Les cotisations sociales retenues sur les salaires et traitements des agents sont incluses aussi dans cette catégorie. Le remboursement des frais engagés par les salariés pour prendre leurs fonctions ou effectuer leur travail, tels que l'achat d'outils, d'équipements, de vêtements spéciaux ou d'autres articles destinés à être utilisés exclusivement ou principalement dans leur travail, est exclu. Les prestations sociales payées par les employeurs sont également exclues. <i>Voir rémunération des salariés.</i>
<b>Service fait (règle du)</b>	: principe selon lequel une personne publique ne peut procéder au paiement effectif qu'après l'exécution effective du service générateur de la créance (ex. livraison de matériels commandés, réalisation de travaux). Cette règle peut souffrir des exceptions qui doivent être prévues par les textes légaux (lois et règlements) (ex. cas des marchés publics qui peuvent donner lieu à des avances).
<b>Services votés</b>	: volume de crédits considérés comme nécessaire pour reconduire à périmètre constant les actions publiques qui ont fait l'objet d'une autorisation budgétaire l'année précédente.
<b>Sincérité (principe de)</b>	: obligation de présenter des comptes ou un budget reflétant une image sincère et fidèle de la situation et des perspectives économiques et patrimoniales nationales au regard des informations dont dispose le gouvernement au moment de leur élaboration. Le principe de sincérité interdit de sous-estimer les charges ou de surestimer les ressources présentées dans la loi de finances et fait obligation de ne pas dissimuler des éléments financiers ou patrimoniaux. Deux corollaires s'attachent à ce principe : l'inclusion effective de l'ensemble des ressources et des charges (en ce sens, le principe de sincérité rejoint les obligations découlant du principe d'universalité <sup>59</sup> ) au sein du budget ou des comptes de l'Etat ainsi que la cohérence des informations fournies.
<b>Solde budgétaire global</b>	: il se calcul par différence entre les recettes et les dépenses budgétaires.
<b>Solde budgétaire de base</b>	: permet d'évaluer l'équilibre des finances publiques indépendamment de l'aide au développement. Il se calcule de la manière suivante = recettes totales hors dons - dépenses courantes - dépenses en capital sur ressources propres.

<sup>59</sup> Le respect principe d'universalité impose de rassembler au sein d'un document unique l'ensemble des informations relatives aux recettes et aux dépenses sans contraction (toute les recettes et toutes les dépenses sont inscrite sans compensation entre elles) ni affectation (toutes les recettes financent toutes les dépenses).



<b>Société publique</b>	: société possédée ou contrôlée par une unité de l'administration publique.
<b>Solde budgétaire de base</b>	: permet d'évaluer l'équilibre des finances publiques indépendamment de l'aide au développement. Il se calcule de la manière suivante: recettes totales hors dons - dépenses courantes - dépenses en capital sur ressources propres.
<b>Solde budgétaire global</b>	: capacité/besoin de financement, ajusté par la réorganisation des transactions sur actifs et passifs financiers liées aux objectifs de politique générale. Il est à noter que le produit des privatisations doit toujours être classé comme financement et n'entre pas dans ce solde; les subventions versées sous forme de prêts doivent être considérées comme des dépenses affectant ce solde.
<b>Solde budgétaire global corrigé</b>	: solde budgétaire global à l'exclusion de tout ou partie des recettes sous forme de dons, des activités de certaines «enclaves» économiques (le secteur pétrolier, par exemple) ou des transactions importantes et peu fréquentes qui risquent de fausser l'analyse. <i>Voir solde budgétaire global.</i>
<b>Soutenabilité</b>	désigne, dans le cadre des finances publiques, la capacité d'un Etat à conduire des actions sans mettre en danger sa capacité à honorer ses engagements financiers dans le futur, c'est-à-dire à rester solvable.
<b>Spécialité (principe de)</b>	: principe budgétaire consistant à détailler l'autorisation parlementaire, afin que chaque crédit ait une destination indiquée par la loi de finances. Le respect de ce principe et de la rédaction de l'article 3 de la présente Directive induit deux critères pour l'application du principe de spécialité : (1) le critère de la nature de la dépense (ex. : une dépense de personnel) et (2) le critère de la destination (ex. : enseignement supérieur).
<b>Système d'informations</b>	ensemble ordonné d'informations collectées, traitées, mémorisées, et diffusées au sein d'une institution. Le système d'information comprend des applications de gestion, de statistique, de suivi d'activité, de comptabilité, etc., utilisant ou non l'informatique, et organisées en fichiers simples ou en bases de données.
<b>Tableau de bord</b>	ensemble d'indicateurs, financiers ou non, qui se rapportent à une institution, qui ont été sélectionnés par le responsable de cette institution et qui lui sont destinés. Outil de lecture synthétique, global et rapide, le tableau de bord est utilisé à des fins de mesure et de maîtrise des grands processus de fonctionnement de cette institution et de sa performance ; il a vocation à aider le responsable à prendre des décisions ; il doit donc contenir des informations utiles à cette fin.
<b>Tableau des opérations financières (TOFE)</b>	: document standardisé constitué d'agrégats des ressources et des charges de l'Etat. Sa projection, généralement à trois ans, donne un éclairage indispensable sur l'évolution de la structure du budget de l'Etat et facilite l'encadrement des programmes budgétaires pluriannuels notamment dans la détermination de marges de manœuvre.
<b>Taxe</b>	: prélèvement obligatoire à l'occasion d'une opération de service public mais qui ne constitue pas la contrepartie monétaire de ce service. Elle diffère de : <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'impôt par son assiette (elle est payée à l'occasion d'une opération) et par son redevable (l'usager) ;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>la redevance celle-ci étant la contrepartie monétaire d'un service rendu.</li> </ul>
<b>Taxes parafiscales</b>	<p>: prélèvements obligatoires perçus dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'Etat (ex. collectivités locales). Elles sont établies par décret et leur perception au-delà du 31 décembre de chaque année doit être autorisée par la loi de finances. Sur ce fondement, le Gouvernement peut ainsi instaurer des prélèvements obligatoires sans l'autorisation préalable du Parlement, en dérogeant à l'article 3 de la Directive portant loi de finances au sein de l'UEMOA qui dispose que "<i>Les dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature, qu'elles soient perçues par l'Etat ou affectées à d'autres organismes publics, sont du domaine de la loi.</i>"</p>
<b>Unité budgétaire (principe d')</b>	<p>: règle impliquant que le document budgétaire présenté chaque année au Parlement contienne l'ensemble des informations permettant à la représentation nationale de se prononcer en toute connaissance de cause. De la règle d'unité découle une exigence de forme (le gouvernement doit présenter un document budgétaire unique au Parlement, afin de permettre aux élus d'avoir une vue d'ensemble et de faciliter la compréhension globale des choix gouvernementaux) et une exigence de fond (l'ensemble des dépenses et des recettes de l'Etat doivent figurer dans le budget).</p>
<b>Universalité budgétaire (principe d')</b>	<p>: règle budgétaire impliquant le rassemblement dans un même document l'ensemble des recettes brutes sur laquelle doit s'imputer l'ensemble des dépenses brutes. Ce principe se matérialise en deux composantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>les recettes et les dépenses sont inscrites au budget pour leur montant brut, sans compensation ni contraction afin d'assurer la sincérité des couts affichés (ex. les services des impôts n'ont pas le droit de déduire les charges de fonctionnement du service de impôts les sommes recouvrées) ;</li> <li>des recettes ne peuvent être affectées à des dépenses particulières.</li> </ul>



Guide méthodologique pour la mise en œuvre de la Directive portant loi de finances au sein de  
l'UEMOA

-

**Annexe n°1 : la pluri annualité**

## Sommaire

<b>I.</b>	<b>L'articulation des stratégies de développement et du cycle budgétaire .....</b>	<b>2</b>
A.	La planification nationale et le budget de l'Etat .....	3
B.	La planification sectorielle et les projets de budgets des ministères.....	4
<b>II.</b>	<b>Les documents de programmation pluriannuelle .....</b>	<b>6</b>
A.	Le développement des instruments de programmation pluriannuelle dans les pays de l'UEMOA avant la réforme de la Directive relative aux lois de finances.....	6
B.	L'introduction de la pluri-annualité dans le cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA : enjeux et typologie des documents de programmation pluriannuelle. ....	6
C.	Le cadre général d'élaboration du budget : le document de programmation budgétaire et économique pluriannuel (DPBEP) .....	8
1.	Présentation de l'outil DPBEP et son utilisation dans la procédure budgétaire .....	9
2.	Les éléments du DPBEP et les informations attendues.....	10
3.	Proposition de présentation du DPBEP.....	13
D.	Les outils d'évaluation des crédits et de formulation de la performance des programmes budgétaires : les documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD).....	15
1.	Les objectifs du DPPD.....	15
2.	Les éléments du DPPD et les informations attendues .....	15
3.	Les étapes d'élaboration du DPPD .....	16
4.	Proposition de présentation du DPPD .....	18
E.	L'articulation des processus d'élaboration des documents de programmation pluriannuelle et le calendrier budgétaire.....	22
1.	La cohérence entre les documents de programmation et la loi de finances.....	22
3.	Proposition de calendrier du processus d'élaboration des documents de programmation pluriannuelle .....	24
<b>III.</b>	<b>Les reports de crédits.....</b>	<b>25</b>
1.	Champ d'application .....	25
2.	Les reports d'AE .....	26
3.	Les reports de CP .....	26
4.	Les limites en termes de procédure .....	27
<b>IV.</b>	<b>Les autorisations d'engagement (AE) et les crédits de paiement (CP) .....</b>	<b>27</b>

## **I. L'articulation des stratégies de développement et du cycle budgétaire**

Le budget de l'Etat est l'instrument majeur de mise en œuvre des politiques élaborées par les gouvernants.

La loi de finances est un document de prévision et d'autorisation qui précise les orientations et les actions du gouvernement pour une année civile, dans le cas des pays de l'UEMOA. Néanmoins, l'action de l'Etat doit s'inscrire dans la durée et de manière cohérente d'une année sur l'autre : les choix politiques et stratégiques opérés au sein de la loi de finances doivent se faire en référence à des stratégies nationales et sectorielles élaborées sur le moyen ou long terme. Ces documents, à vocation stratégique, sont souvent accompagnés de plan d'actions ou de programme prioritaire d'actions (PAP) pour leur mise en œuvre, détaillant de façon plus opérationnelles les actions à entreprendre ou les projets à réaliser.

L'instauration du Document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle (DPBEP) et des Documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) de manière formelle par la Directive 06/2009 en, respectivement, ses articles 52 et 53, donne une base légale et obligatoire aux instruments de programmation budgétaire pluriannuelle de plus en plus utilisés dans les pays de l'UEMOA. L'articulation de l'ensemble des outils de la chaîne Planification-Programmation-Budgétisation-Suivi-Evaluation (PPBSE) est donc essentielle pour l'application de la directive relative à la Loi de Finances.

Cette articulation peut être distinguée entre le niveau national et le niveau sectoriel. Le premier niveau met en relation le cadre de référence national des politiques ou stratégies (ex. le Plan national de développement ou le Document stratégique de réduction de la pauvreté (DSRP)) avec ses instruments de mise en œuvre (PAP), les instruments de programmation budgétaire pluriannuelle (DPBEP), de suivi-évaluation (rapport de performance) et le budget de l'Etat. Le deuxième niveau définit l'articulation des stratégies ou politiques sectorielles avec les instruments de programmation pluriannuelle au niveau ministériel (DPPD, budget-programme), de suivi-évaluation (rapport de performance) et le budget annuel des ministères sectoriels.

Au plan stratégique, une interdépendance logique existe entre planification nationale et sectorielle. Les objectifs stratégiques sectoriels doivent être en cohérence avec les objectifs nationaux. De même, au niveau des orientations stratégiques et des principes directeurs, une cohérence et une continuité doivent être garanties pour assurer l'efficacité et la convergence des efforts pour la réalisation des objectifs de développement. Cette ligne de cohérence doit se retrouver au niveau de la déclinaison opérationnelle des stratégies nationales et sectorielles. Par exemple, le PAP du DSRP doit être en cohérence avec les plans d'action sectoriels. Les éléments du PAP doivent être identifiables dans les programmes des ministères sectoriels. Egalement, les DPPD sont élaborés en cohérence avec le DPBEP.

Il faut signaler que les niveaux décentralisés de l'administration jouent un rôle de plus en plus important dans la mise en œuvre des politiques publiques et notamment des stratégies de développement. Dans la plupart des pays de l'UEMOA, à l'aune de processus de décentralisation plus ou moins avancés, ces administrations territoriales (régions, communes, cercles, districts, etc.) gagnent de plus en plus d'autonomie et de compétences et gèrent une part des ressources publiques grandissante, quoique encore limitée. Pour assurer l'atteinte des objectifs nationaux de développement, il devient donc de plus en plus incontournable d'articuler

de façon appropriée l'action de l'administration centrale et celle des administrations territoriales en termes de planification, de programmation et de budgétisation. Malheureusement, dans la plupart des pays, cette articulation n'est pas encore très développée, en raison notamment des faiblesses des capacités des administrations territoriales et du caractère inachevé des processus de décentralisation (la transmission des compétences consacrée par les lois restant souvent théorique). L'hétérogénéité des processus de décentralisation entre les pays de l'UEMOA, la rareté des outils pour aborder de façon systématique cette problématique et le fait que la directive de l'UEMOA se focalise sur l'administration centrale, amènent à centrer cette annexe sur les niveaux central et sectoriel de la programmation budgétaire.

#### A. La planification nationale et le budget de l'Etat

Les politiques publiques doivent s'inscrire dans un cadre de planification national cohérent pour garder toute leur efficacité par rapport aux objectifs de développement que les pays se fixent. Ce cadre de planification dans les pays de l'UEMOA peut varier en termes de durée prise en compte :

- Le document de prospective nationale pour le long terme (exemple : Burkina 2025) ;
- Les Documents<sup>1</sup> de stratégie de réduction de la pauvreté (DSRP) pour le moyen et parfois long terme<sup>2</sup> ;
- Le document budgétaire pour le court terme.

A côté de ces documents de planification, de nouveaux instruments de programmation (CDMT global et sectoriels, projets et rapports annuels de performance) se sont développés, notamment pour faciliter la mise en œuvre des stratégies de moyen terme, et s'inscrivent dans la démarche d'une gestion axée sur la performance.

Les stratégies nationales de référence sont élaborées en amont des processus de budgétisation et de programmation financière. Deux principes importants doivent guider leur utilisation dans le cadre de la programmation pluriannuelle telle que définie par les directives de l'UEMOA :

- Une unicité du cadre de référence selon la perspective temporelle choisie : par exemple pour le moyen terme, le DSRP ne devrait pas être en concurrence avec des documents de planification alternatifs pour faciliter le choix des objectifs poursuivis et la détermination des programmes. A tout le moins, ces documents doivent s'articuler et être cohérents entre eux ;
- Une cohérence avec les dispositions du Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité de l'UEMOA (art. 52 et 54, directive 06/2009).

Les documents de programmation pluriannuelle, DPBEP et DPPD sont ainsi des outils qui permettent d'améliorer le lien entre le budget et les plans et stratégies de développement (dont le DSRP).

---

<sup>1</sup> Sous ce vocable, on peut regrouper différentes dénominations qui vont des Cadres Stratégiques de Lutte contre la Pauvreté (CSLP) aux Stratégies de croissance accélérée pour la réduction de la pauvreté (SCARP).

<sup>2</sup> Dans les pays UEMOA les DSRP ont d'habitude une durée de 4-5 ans, mais il n'y a pas de règles strictes en la matière et, par exemple, le DSRP de la Côte d'Ivoire couvre la période 2009-2015, c'est-à-dire 7 ans.

L'articulation au niveau global entre le cadre national de référence stratégique et le budget par l'intermédiaire du DPBEP et du DPPD s'établit par la prise en compte des contraintes financières à moyen terme identifiées dans le DPBEP, le respect de la hiérarchisation des actions telle que définie dans le plan d'actions prioritaires du DSRP et la détermination des allocations inter et intra ministérielles par le DPBEP et les DPPD.

Le DPBEP permet de cadrer les orientations stratégiques pluriannuelles définies dans le PAP du DSRP avec la loi de finances annuelle. Ainsi, les dotations attribuées aux ministères doivent permettre d'atteindre les objectifs stratégiques identifiés dans le document national de référence en fonction du niveau global de recettes attendues à partir des hypothèses et du contexte économiques définis dans le DPBEP (art. 52 directive 06/2009). Compte tenu d'une enveloppe budgétaire globale, le DPBEP doit permettre de prioriser les allocations ou réallocations de crédits entre les différents ministères en fonction des priorités stratégiques et ainsi favoriser les ministères qui sont au cœur de la stratégie nationale de développement. Sur la base des évaluations financières des projets et programmes réalisées dans le PAP et des objectifs prioritaires du DSRP, le DPBEP détermine les clefs de répartition pour l'allocation des marges de manœuvre budgétaires disponibles entre les différents ministères de façon à ce que la composition et l'évolution du budget de l'Etat reflètent autant que possible les orientations stratégiques nationales. L'introduction des DPBEP et DPPD devrait permettre de renforcer les liens entre les stratégies et les documents budgétaires, qui demeurent assez faibles dans les pays de l'UEMOA. Une revue des derniers DSRP disponibles dans l'UEMOA montre que seulement la moitié des pays ont inclus un document de type Cadre de Dépenses à Moyen Terme global dans leur document cadre de stratégie. Dans l'ensemble, l'influence de la stratégie nationale de développement sur le budget dans les pays de l'UEMOA reste limitée.

## B. La planification sectorielle et les projets de budgets des ministères

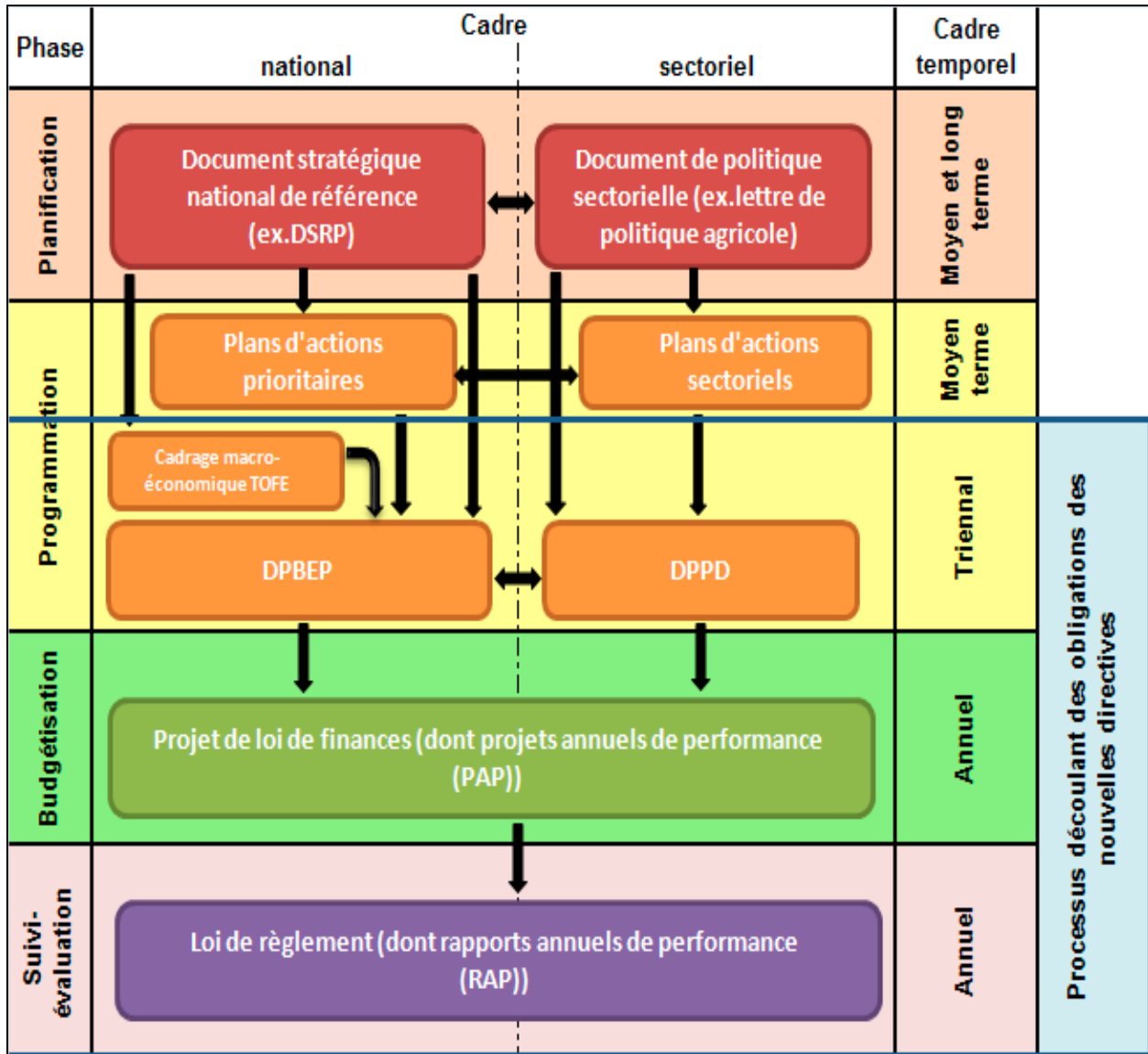
L'articulation des principales stratégies de développement permet de mettre en relief le lien logique et cohérent entre la vision prospective, l'orientation stratégique et les politiques sectorielles. Ce cadre de cohérence de la planification à différents horizons doit s'articuler avec la programmation budgétaire pour la réalisation effective des objectifs de développement.

Les politiques sectorielles se présentent comme les déclinaisons des objectifs de développement du cadre de référence national en objectifs sectoriels de moyen et long terme. Le document de politique sectorielle est ainsi un document cadre d'orientation politique qui analyse la situation existante du secteur et donne les perspectives d'évolution de celui-ci tout en précisant les mesures à mettre en œuvre en référence au contexte socio-économique et en cohérence avec les orientations stratégiques globales. Le document de politique sectorielle doit permettre d'avoir une approche intégrée dans le secteur concerné afin de garantir une plus grande lisibilité et une cohérence des actions du secteur. Il peut s'opérationnaliser à travers un plan d'actions ou un programme sectoriel. Les programmes sectoriels tout comme les plans d'actions sont des instruments de mise en œuvre des politiques sectorielles. Ils rappellent les principes et les grandes orientations des politiques sectorielles et définissent les moyens nécessaires à leur mise en œuvre par un chiffrage des activités des programmes destinés à la réalisation de leurs objectifs.

Cette approche doit conduire à une déclinaison des objectifs du secteur en programmes planifiés, soit au niveau du document de politique sectorielle, soit au niveau d'un plan d'actions pour la mise en œuvre de la politique sectorielle. Ces programmes s'inscrivent dans des DPPD par ministères (art. 53 directive 06/2009) pour traduire les propositions stratégiques dans les

faits et assurer la cohérence entre l'ambition à long terme et la gestion à court et moyen terme du développement. Les DPPD permettent de mettre à la disposition des différents ministères sectoriels l'information relative aux ressources financières de l'Etat à moyen terme (art. 53 directive 06/2009) en *fournissant sur une période minimale de trois ans l'évolution des crédits et des résultats attendus sur chaque programme en fonction des objectifs poursuivis*. Les DPPD fournissent un cadre de cohérence pour la planification des dépenses publiques à moyen terme en fonction des priorités nationales et sectorielles.

**Schéma 1 : articulation des instruments de la chaîne PPBSE au niveau national et sectoriel**



## II. Les documents de programmation pluriannuelle

### A. Le développement des instruments de programmation pluriannuelle dans les pays de l'UEMOA avant la réforme de la Directive relative aux lois de finances

L'introduction du CDMT global en zone UEMOA remonte au début des années 2000. Elle fait suite à des initiatives prises par d'autres pays de la région dès le milieu des années 1990 (Ghana en 1996, Guinée en 1997). La grande majorité des pays de l'UEMOA disposent ainsi de documents de programmation pluriannuelle.

#### Schéma 2: Introduction du CDMT global dans les pays de l'UEMOA

<b>Burkina Faso</b>	2000	<b>Niger</b>	2007
<b>Bénin</b>	2001	<b>Togo</b>	2009
<b>Mali</b>	2005	<b>Côte d'Ivoire</b>	2010 (attendu)
<b>Sénégal</b>	2005	<b>Guinée-Bissau</b>	Pas de CDMT global

Source: UNESCO (2007) et PNUD/Pôle (2010)

Les objectifs communs des outils masquent des pratiques différentes et une terminologie non harmonisée au sein de l'UEMOA en matière d'instruments sectoriels de programmation pluriannuelle : budgets-programmes, CDMT sectoriels, cadre budgétaire à moyen terme (CBMT), cadre de dépenses à moyen terme (CDMT). Au niveau global, les différences portent sur l'accent qui est mis dans l'aspect recettes (plus grande précision et détail dans les perspectives de recettes dans le CBMT, les dépenses n'étant présentées que par grands agrégats) ou dépenses (les recettes sont présentées par grands agrégats et les perspectives de dépenses sont au contraire détaillées dans le CDMT global). Au niveau sectoriel, les différences portent notamment sur la prise en compte de la contrainte financière et sur le périmètre de ces outils. Selon les pays, la contrainte budgétaire issue du CDMT global est soit intégrée en amont de la formulation des documents de programmation sectorielle, soit fait l'objet de travaux d'ajustement ultérieurs. Concernant le périmètre retenu pour les outils de programmation pluriannuelle, la notion de « secteur » n'apparaît pas bien harmonisée ni entre les Etats de l'UEMOA ni au sein de certains de ces Etats. Le périmètre actuel des budgets-programmes n'est pas uniforme dans la zone UEMOA.

### B. L'introduction de la pluri-annualité dans le cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA : enjeux et typologie des documents de programmation pluriannuelle.

L'un des aspects majeurs de la réforme consiste en l'introduction d'éléments pluriannuels à travers la création de nouveaux documents accompagnant la loi de finances. Ces documents présentent l'évolution à moyen terme des dotations de la loi de finances et leurs impacts sur l'équilibre général des finances publiques.

L'introduction de la pluri annualité constitue une innovation significative dans la gestion des finances publiques à travers la prise en compte, à moyen terme, de l'impact des décisions publiques. Si l'annualité reste le cadre d'exécution des recettes et des dépenses de l'État, dans la mesure où l'autorisation budgétaire donnée ne porte que sur le cadre d'une année civile et « *les autorisations d'engagement, les crédits ouverts et les plafonds des autorisations d'emplois fixés au titre d'une année ne créent aucun droit au titre des années suivantes* » (art. 24 de la Directive lois de finances), la programmation budgétaire doit désormais anticiper sur les exercices ultérieurs.

A travers les nouvelles annexes à la loi de finances (Document de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) et Document de programmation budgétaire et économique pluriannuelles (DPBEP)) une évaluation de l'évolution des finances publiques et de l'équilibre budgétaire doit être conduite chaque année.

Cette innovation revêt un intérêt particulier dans le cadre de la gestion des finances publiques des pays en développement : elle offre une réponse technique aux problèmes d'articulation entre les stratégies de développement, élaborées par les pays, et les budgets nationaux. La pluri annualité budgétaire permet ainsi à la programmation des crédits d'être plus en phase avec les stratégies pluriannuelles et d'améliorer leur prise en compte dans la loi de finances et leur mise en œuvre effective.

La distinction entre les nouveaux outils de programmation pluriannuelle effectuée par la directive relative aux lois de finances adoptée par l'UEMOA en juin 2009 repose sur trois critères simples : (i) le périmètre couvert par l'outil, (ii) le type de classification budgétaire utilisé et (iii) la prise en compte de la performance.

Ces critères permettent de distinguer deux outils : le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle (DPBEP), décrit à l'article 52 de la directive, et le document de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) introduit par l'article 53 de la directive. Le DPBEP est un instrument de programmation pluriannuelle des dépenses structuré sur la base de la nomenclature économique (nature de dépenses) et administrative (dépenses présentées par ministères), mais qui ne présente pas d'informations sur les programmes ni sur la performance attendue<sup>3</sup>. Il constitue un modèle de CDMT global, avec la spécificité que son périmètre est plus large que celui des seuls ministères et institutions habituellement retenues, puisque le DPBEP comprend le secteur public au sens large, y compris les organismes publics, les collectivités locales, les établissements publics à caractère administratif, les entreprises publiques et les organismes de protection sociale. Les documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) se basent sur une classification programmatique et comprennent des informations précises sur la performance à côté de l'évaluation des coûts. La définition retenue par la Directive consacre le choix du périmètre ministériel pour le champ du document de programmation sectorielle ; le DPPD constitue ainsi une forme de CDMT ministériel ou de budget-programme ministériel. Il n'est pas fait état du niveau sectoriel dans les documents de programmation pluriannuelle prévus par la directive, ce qui n'empêche pas cependant de l'utiliser là où cela peut être utile, dans une approche sectorielle pluri-ministérielle (éducation, développement rural, développement urbain,...).

---

<sup>3</sup> Le DPBEP pourra cependant inclure des projections sur le respect des critères de convergence de l'UEMOA établis par l'acte additionnel au traité de l'UEMOA du 8 décembre 1999, "portant pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les États membres de l'UEMOA" et par le règlement communautaire en date du 21 décembre 1999 "portant mise en œuvre du pacte de convergence".



La nouvelle Directive de l'UEMOA relative aux lois de finances conduit ainsi à une harmonisation des documents de programmation pluriannuelle au sein des Etats Membres et met fin à l'hétérogénéité des outils qui caractérise la situation actuelle. La Directive permet de définir un consensus sur les définitions et d'arrêter un socle commun d'outils de programmation budgétaire pluriannuelle pour tous les pays concernés sans pour autant exclure la possibilité de développer en complément d'autres outils liés par exemple à l'étude de scénarios alternatifs de politique sectorielle.

Le cadre temporel de ces outils n'est cependant pas strictement délimité, puisque la directive ne fait que préciser la borne basse de l'horizon temporel à utiliser pour les CDMT global et ministériel (période minimale de trois ans).

### Schéma n°3 : Typologie des nouveaux documents de programmation pluriannuelle introduits par la Directive

Critères	Document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle (DPBEP)	Documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD)
Périmètre	Secteur public	Ministères, budgets annexes et comptes spéciaux
Classification budgétaire	Economique / Administrative	Programmatique
Performance	Informations absentes	Résultats attendus et objectifs poursuivis sur chaque programme

Source: articles 52,53 et 55 de la Directive n°06/2009/CM/UEMOA

#### C. Le cadre général d'élaboration du budget : le document de programmation budgétaire et économique pluriannuel (DPBEP)

L'article 52 introduit un nouvel outil budgétaire qui rappelle par ses caractéristiques, certains outils utilisés actuellement par les administrations des Etats de l'UEMOA tels que le Tableau des Opérations Financières de l'Etat (TOFE) prévisionnel, le Cadre budgétaire à moyen terme (CBMT) et le CDMT global (CDMTg).

Comme indiqué précédemment, ces outils avaient été élaborés pour pallier les carences d'information et d'instrument dans la phase de transition entre le niveau stratégique et pluriannuel et le niveau opérationnel et annuel, mais ne disposaient d'aucun statut juridique dans la procédure budgétaire. Le développement et l'utilisation de ces outils étaient laissés à l'appréciation des Etats et les formats et les objectifs pouvaient varier fortement d'un pays à l'autre. A travers le DPBEP, le travail de projection à moyen terme et de réflexion, inhérent à la formulation de ces outils, est désormais obligatoire et uniformisé.

## 1. Présentation de l'outil DPBEP et son utilisation dans la procédure budgétaire

Aux termes de l'article 52 « *le projet de loi de finances est élaboré en référence à un document de programmation budgétaire et économique pluriannuel* ». Cette définition précise le double objet du DPBEP :

- 1) **le DPBEP est un outil budgétaire** à partir duquel est formulé le projet de loi de finances. En ce sens, sa mise à jour, sur la base des hypothèses du cadrage macro économique, constitue la phase initiale de la procédure budgétaire pour l'année n+1. Outil pluriannuel, le DPBEP doit être cohérent avec le projet de loi de finances : la première année du DPBEP correspond à l'exercice visé par le projet de loi de finances que le DPBEP accompagne ;
- 2) **le DPBEP est un outil de programmation pluriannuel** : il prévoit pour les années considérées (ex. n+1, n+2 et n+3) l'évolution des recettes et des dépenses budgétaires, au sens du budget de l'Etat, et prévoit également l'évolution des ressources et des charges de trésorerie du secteur public.

Ainsi le DPBEP doit présenter les informations suivantes :

- ❖ les évaluations de recettes présentées à la fois au global et par grandes catégories d'impôts et taxes ;
- ❖ les évaluations de dépenses budgétaires décomposées par grandes catégories de dépenses ;
- ❖ l'évolution des ressources, des charges et de l'endettement du secteur public avec un focus particulier sur les organismes publics visés à l'article 55 de la Directive ;
- ❖ la situation financière des entreprises publiques et éventuellement les concours de l'Etat ;
- ❖ les objectifs d'équilibre budgétaire et financier.

Les dispositions de l'article 52 doivent également s'interpréter à l'aune des objectifs pratiques de l'outil DPBEP. Dans le texte de la Directive, l'utilisation du DPBEP intervient à trois moments de la procédure budgétaire :

- ❖ il est transmis au Parlement et sert de base pour les discussions du Débat d'orientation budgétaire (DOB)<sup>4</sup> : le DPBEP est dans ce cas un outil de présentation des prévisions de recettes et des dépenses ;
- ❖ il sert de référence pour l'élaboration des Documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD)<sup>5</sup> qui constituent les programmations budgétaires des ministères. Dans ce sens, le DPBEP apparaît comme un outil d'allocation interministérielle des ressources budgétaires ;
- ❖ il accompagne le projet de loi de finances lors du dépôt de celui-ci au Parlement en tant qu'annexe obligatoire<sup>6</sup>. Il doit permettre de situer le projet de loi de finances dans une perspective pluriannuelle et de préciser, à partir de la programmation budgétaire de l'année n+1, la trajectoire des finances publiques pour les années suivantes (n+2 et n+3).

---

<sup>4</sup> Art. 57, Directive 06/2009/CM/UEMOA.

<sup>5</sup> Art. 53, Directive 06/2009/CM/UEMOA.

<sup>6</sup> Art. 46, Directive 06/2009/CM/UEMOA.

**Le DPBEP constitue un document officiel et à ce titre engageant de l'évolution des finances publiques d'un pays à moyen terme. Il est formellement adopté en conseil des ministres<sup>7</sup> avant sa présentation au Parlement.**

## 2. Les éléments du DPBEP et les informations attendues

Compte tenu du rôle du DPBEP dans la procédure budgétaire et des utilisations qui seront faites de cet outil, il apparaît que celui-ci peut être présenté selon deux axes, qui pourront constituer des parties distinctes (mais nécessairement cohérentes entre elles) : (a) projection des finances publiques à moyen terme et (b) allocations interministérielles.

### a. Le DPBEP comme outil de cadrage et de projection des finances publiques à moyen terme

Dans cette fonction de cadrage et de projection des finances publiques à moyen terme, le DPBEP s'identifie au Tableau des opérations financières de l'Etat (TOFE) prévisionnel. Le format du TOFE pourra en effet servir de référence, sous réserve de certains réajustements de forme, pour en simplifier la lecture, et de fond afin de prendre en compte les différences de périmètre qui existent néanmoins entre le DPBEP et le TOFE (ex. comptabilisation des recettes et des dépenses).

Le DPBEP doit ici distinguer deux axes de présentation : l'axe budgétaire relatif au seul secteur « Etat » et l'axe trésorerie qui concerne lui l'ensemble du secteur public.

#### ❖ les recettes et dépenses budgétaires et la fixation du déficit

Les informations attendues du DPBEP sur cette partie concernent les projections de recettes et de dépenses budgétaires au sens de la Directive relative aux lois de finances<sup>8</sup>.

**Sur le point particulier des financements externes, il est recommandé que les prévisions de dons, qui ne passent pas par le procédé du fonds de concours ou ne constituent pas de l'aide budgétaire, et les dépenses sur financement externe soient identifiées mais n'entrent pas dans la composition du solde budgétaire.**

Tout d'abord, concernant les recettes, la Directive fixe le niveau de détail attendu : les projections de recettes doivent préciser le produit attendu par catégories d'impôts et taxes. Par exemple les projections devront détailler entre les impôts directs, indirects, les impôts sur le capital, le revenu ou la dépense. Au-delà des impôts et taxes, les recettes de l'Etat sont constituées également d'autres types de produits comme en dispose l'article 8 de la Directive (ex. produits des amendes, rémunérations pour services rendus, fonds de concours, dons, revenus du domaine). Il est nécessaire que ces recettes fassent également l'objet d'une évaluation afin que la projection globale des recettes du DPBEP soit la plus exhaustive possible et que les éléments de contraintes budgétaires (déficit et dépenses) soient fixés de façon précise.

Ensuite, concernant les projections de dépenses, le texte de la Directive est moins précis puisqu'il fait obligation de présenter les projections par grandes catégories de dépenses. Les natures de dépenses budgétaires à prendre en compte sont toutefois précisées dans la Directive relative aux lois de finances à l'article 11.

<sup>7</sup> Art. 57, Directive n°06/2009/CM/UEMOA.

<sup>8</sup> Art. 8 et 11, Directive n°06/2009/CM/UEMOA.

Enfin, concernant les objectifs d'équilibre budgétaire, ceux-ci s'entend comme la prévision du déficit budgétaire autorisé résultant de l'évaluation des recettes et des dépenses budgétaires.

**Le respect des dispositions du Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité de l'UEMOA ne concerne pas uniquement la détermination des objectifs d'équilibre budgétaire et financier (ex. encours de la dette publique totale rapportée au PIB nominal inférieur à 70%, non accumulation d'arriérés de paiement intérieurs et extérieurs) mais également les projections de recettes (ex. taux de pression fiscale) et de dépenses (ex. solde budgétaire de base sur PIB nominal, masse salariale inférieure à 35% des recettes fiscales, investissements financés sur ressources intérieures au moins égaux à 20% des recettes fiscales). Ces éléments sont à prendre en considération au moment de l'élaboration des projections de recettes et d'allocation des ressources.**

- ❖ L'évaluation des ressources et des charges du secteur public et les perspectives d'endettement public

La Directive entend ne pas limiter le champ d'application du DPBEP à l'État entendu au sens des administrations centrales et déconcentrées mais également aux autres entités qui composent le « secteur public ». Ce terme ne fait pas l'objet d'une définition homogène d'un pays à l'autre mais sont généralement admis comme composant le secteur public, outre les administrations d'Etat (centrales et déconcentrées), les administrations locales (collectivités locales), les administrations de sécurité sociale, les établissements publics et les entreprises publiques.

Aux termes de l'article 52, le DPBEP doit évaluer l'évolution des ressources et des charges de ces administrations et organismes, dont l'Etat, et présenter leurs perspectives d'endettement. Le DPBEP doit ainsi fournir pour l'Etat et les autres organismes publics les perspectives d'évolution des finances publiques et de la situation de l'endettement du secteur public dans son ensemble (toutes administrations publiques confondues).

Au même titre que pour les opérations budgétaires, le format du TOFE peut être repris ici pour projeter les opérations financières relatives aux organismes publics autres que l'Etat. Le TOFE, dans sa version modifiée par la Directive 10/2009/CM/UEMOA, ne développe cependant que certaines informations. Ainsi, le TOFE ne donne pas les informations sur les Entreprises publiques sauf les transferts accordés par l'Etat. Les projections financières concernant les Collectivités locales, les organismes de sécurité sociale et certains établissements publics sont, en revanche disponibles. Afin d'éviter de créer une surcharge de travail pour les administrations qui seront en charge de l'élaboration du DPBEP, il est recommandé que ce document soit conçu de façon à utiliser les informations disponibles, ce qui n'empêche pas que le format du DPBEP évolue au fur et à mesure que de nouvelles informations sont apportées dans le TOFE<sup>9</sup>.

Le TOFE ne prévoit pas d'éléments relatifs à la situation de l'endettement des administrations publiques. Ces informations constituent, néanmoins, une obligation introduite par la Directive budgétaire. Les administrations nationales devront, ainsi, être en mesure de renseigner le DPBEP sur ce point en associant, par exemple, les services en charge du secteur de la dette à la formulation du DPEB.

<sup>9</sup> Les dispositions de l'article 25 de la Directive n°10/2009/CM/UEMOA portant Tableau des opérations financières de l'Etat (TOFE) au sein de l'UEMOA, prévoit une phase transitoire jusqu'en 2017 pour la fourniture à travers le TOFE de certaines informations (ex. opérations des autres unités d'administration publique).

## b. Les allocations intersectorielles et la priorisation des dépenses budgétaires

Le DPBEP sert de référence pour l'élaboration des Documents de programmation pluriannuelle des dépenses<sup>10</sup> qui prévoient, sur une période identique à celle du DPBEP l'évolution des crédits des ministères. L'article 53 de la Directive indique que les DPPD ont une obligation de cohérence avec le DPBEP : cette obligation doit être interprétée comme le nécessaire respect de la contrainte budgétaire globale, la somme des DPPD devant correspondre au DPBEP. Afin de respecter l'obligation de cohérence entre le DPBEP et les DPPD, les ministères doivent avoir connaissance de la fraction de l'enveloppe globale qui leur échoit. Le DPBEP doit donc être en mesure de réaliser cette fonction de répartition entre chacun des ministères (le DPPD est ministériel) qui composent le budget de l'Etat.

Ce travail de répartition de l'enveloppe globale constitue la première étape de formulation du projet de loi de finances et n'est pas constitutif d'un arbitrage budgétaire : les budgets des ministères ne sont pas fixés à ce stade, le DPBEP doit uniquement fournir des indications aux ministères pour la formulation de leurs propositions de budget qui seront débattues lors des conférences budgétaires et soumises à l'arbitrage. Le DPBEP est annexé à la lettre de cadrage.

Ce travail implique cependant que les autorités nationales et l'administration en charge de la formulation du DPBEP soient en mesure d'opérer des choix stratégiques entre les secteurs pour la répartition de l'enveloppe budgétaire globale par nature issue des projections de TOFE. Compte tenu de cette contrainte budgétaire globale (**enveloppe globale**) ce travail implique, pour l'administration en charge de la formulation du DPBEP, d'opérer des choix soutenables et crédibles.

Les allocations entre ministères doivent :

- 1) respecter la contrainte budgétaire : la somme des allocations ministérielles ne doit pas excéder l'**enveloppe globale** telle que déterminée par les projections de recettes et de dépenses (cf.a). Les différents éléments présentés dans le DPBEP sont obligatoirement cohérents entre eux ;
- 2) permettre aux services de fonctionner : la détermination de l'enveloppe de chaque ministère nécessite l'évaluation du niveau de dépenses obligatoires et incompressibles (ex. paiement des salaires du personnel en poste, impact des AE consommées sur les exercices précédents). Cette **enveloppe de référence** constitue le niveau de dotation nécessaire au fonctionnement des services ministériels dans les conditions de l'exercice en cours ;
- 3) refléter les choix stratégiques du pays et orienter les dépenses budgétaires dans un sens privilégiant les ministères stratégiques. La question de la priorisation des secteurs ministériels intervient particulièrement lorsque des écarts (**enveloppe additionnelle**) apparaissent entre l'enveloppe globale et l'enveloppe de référence, dégageant ainsi une marge de manœuvre budgétaire (espace budgétaire) qu'il faut alors répartir.

Compte tenu du stade d'élaboration du DPBEP, en début d'année, et des changements qui pourront intervenir au cours de la procédure budgétaire et affecter l'économie générale du DPBEP, une **enveloppe de précaution** devrait être identifiée.

---

<sup>10</sup> Art. 53, Directive 06/CM/UEMOA.

L'utilisation des documents stratégiques nationaux comme outils pour la priorisation des allocations budgétaires : les documents stratégiques nationaux (ex. DSRP/CSLP/PAP) constituent une source d'information pour identifier les secteurs ministériels considérés comme prioritaires pour le développement de l'Etat. A travers la détermination de clefs de répartition cohérentes avec les priorités des documents stratégiques nationaux, le DPBEP est l'outil idéal pour traduire budgétairement ces priorités en favorisant tel secteur ministériel dans la répartition des marges de manœuvre budgétaires ou en préservant les crédits de tel secteur en cas de diminution de l'enveloppe globale (cf. I de la présente annexe).

### 3. Proposition de présentation du DPBEP

Schéma n°4: proposition de format pour le DPBEP (à adapter dans le cas de chaque pays)

❖ Partie projection des recettes et des dépenses budgétaires

	n	n+1	n+2	n+3
<b>RECETTES BUDGETAIRES (1=A+B)</b>				
<i>Recettes fiscales (A)</i>				
Impôts directs				
Impôts sur le revenu				
Impôts indirects				
Droits d'Enregistrements et de timbres				
Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)				
<i>Recettes non fiscales (B)</i>				
Produits des participations financières				
Fonds de concours				
Dons et legs				
Aide budgétaire globale				
Aide sectorielle budgétaire				
...				
<b>Dons extérieurs (aide projets)</b>				
<b>DÉPENSES BUDGETAIRES (2=A+B)</b>				
<i>Dépenses ordinaires (A)</i>				
Dépenses de personnel				
Intérêts sur la dette publique				
Extérieurs				
Intérieurs				
Transferts courants				
...				
<i>Dépenses en capital (B)</i>				
Investissements exécuté par l'Etat				
...				
<b>Investissements sur ressources externes (hors aide budgétaire)</b>				
<b>SOLDE BUDGETAIRE (1-2)</b>				

❖ Partie projection des ressources et des charges du secteur public

	n	n+1	n+2	n+3
<b>COLLECTIVITES LOCALES</b>				
<i>Recettes des collectivités locales et de leurs établissements publics</i>				
dont transferts du budget général				
dont ressources fiscales				
...				
<i>Dépenses des collectivités locales et de leurs établissements publics</i>				
dont investissement				
...				
<b>ORGANISMES DE SECURITE SOCIALE</b>				
<i>Recettes des organismes de sécurité sociale</i>				
dont cotisations sociales				
...				
<i>Dépenses des organismes de sécurité sociale</i>				
dont prestations sociales				
...				
<b>ETABLISSEMENTS PUBLICS</b>				
<i>Recettes des établissements publics</i>				
dont transfert du budget général				
...				
<i>Dépenses des établissements publics</i>				
...				
<b>ENTREPRISES PUBLIQUES</b>				
<i>Transferts du budget général</i>				
Société X				
Société Y				
...				
<i>Dividendes versés à l'Etat</i>				
...				
<i>Etat de l'endettement des entreprises publiques</i>				
Société X				
dont prêts et avances consentis par l'Etat				
Société Y				
...				
<b>STOCK DE LA DETTE DU SECTEUR PUBLIC EN N-1 (A)</b>				
<i>dont dette intérieure</i>				
<i>dont dette extérieure</i>				
<b>VARIATION DE L'ENCOURS DE LA DETTE DU SECTEUR PUBLIC(B)</b>				
<i>dont Etat</i>				
<i>dont Collectivités locales</i>				
<i>dont Organismes de sécurité sociale</i>				
<i>dont Etablissements publics</i>				
<i>dont Entreprises publiques</i>				
<b>ENCOURS DE LA DETTE (C=A+B)</b>				

❖ Partie projections de dépenses par ministère et par nature

	N					N+1					N+2					N+3								
	Personnel	Biens et services	Transferts courants	Opérations en capital	Investissements externes	TOTAL	Personnel	Biens et services	Transferts courants	Opérations en capital	Investissements externes	TOTAL	Personnel	Biens et services	Transferts courants	Opérations en capital	Investissements externes	TOTAL	Personnel	Biens et services	Transferts courants	Opérations en capital	Investissements externes	TOTAL
Assemblée Nationale																								
Présidence de la République																								
Premier Ministère																								
Cour des Comptes																								
Médiature																								
Haute Autorité de l'Audiovisuel & de la																								
Conseil économique et social																								
Economie et des Finances																								
Coopération, du Dévelop. et de																								
Sécr. d'Etat Aménagement du Territoire																								
Affaires Etrangères et Intégration																								
Défense Nationale et Anciens																								
Dépenses Communes																								
(etc) .....																								
<b>Total</b>																								

D. Les outils d'évaluation des crédits et de formulation de la performance des programmes budgétaires : les documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD)

1. Les objectifs du DPPD

Contrairement au DPBEP qui développe une approche globale, les Documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) ont un périmètre ministériel. Tous les « *ministères, budgets annexes et comptes spéciaux* » présentent chacun un DPPD qui regroupe les programmes qui leur sont associés. Ces documents constituent les supports de présentation pour :

- ❖ les crédits des programmes du ministère : année du projet de loi de finances et années suivantes ;
- ❖ les résultats « cibles » poursuivis par les objectifs et les indicateurs.

Le DPPD est ainsi le vecteur principal de la performance : à travers les programmes qui le composent, il précise les objectifs et les indicateurs retenus pour chacune des politiques publiques. Ces objectifs et indicateurs s'inscrivent dans le moyen terme. Ainsi, le DPPD peut se présenter comme un document qui consolide les différents projets annuels de performance (PAP) des programmes d'un même ministère, budget annexe ou compte spécial. Les PAP comportent notamment, selon les termes de l'article 46, « une présentation de chacune des actions et de chacun des projets prévus par le programme, des coûts associés, des objectifs poursuivis, des résultats obtenus et attendus pour les années à venir mesurés par des indicateurs de performance ». Chaque programme au sein du DPPD décline sur trois années au minimum (la première année correspondant à l'année visée par le projet de loi de finances à l'appui duquel les DPPD sont présentés) l'évolution des crédits et les résultats attendus.

2. Les éléments du DPPD et les informations attendues

L'article 12 de la nouvelle Directive dispose qu'aux « [...] programmes sont associés des objectifs précis, arrêtés en fonction des finalités d'intérêt général et des résultats attendus. Ces résultats, mesurés notamment par des indicateurs de performance, font l'objet d'évaluations régulières et donnent lieu à un rapport de performance élaboré en fin de gestion par les ministères et institutions constitutionnelles concernées ».

Le programme est défini dans la nouvelle directive comme un regroupement de « crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions représentatif d'une politique publique clairement définie dans une perspective de moyen terme » et qui relèvent d'un même ministère. La rédaction de l'article 12 fournit ainsi les éléments de base pour détailler la constitution des programmes :

- ❖ Au lieu d'une présentation des crédits par titre, ministère, services ou ensemble de services (directive 04/98), la nouvelle directive propose une présentation par politiques publiques poursuivies qui sont constituées en programmes;
- ❖ les politiques publiques envisagées dans les programmes doivent s'inscrire dans une perspective de moyen terme et donc être relativement pérennes ;
- ❖ les programmes ne peuvent relever que d'un seul ministère.



### 3. Les étapes d'élaboration du DPPD

Le processus d'élaboration des DPPD peut être décrit sous la forme d'étapes distinctes. La section suivante définit en cinq étapes le travail à la charge des ministères sectoriels pour préparer leur DPPD.

#### ➤ **Première étape : l'analyse du secteur**

La préparation du DPPD commence par une analyse du secteur et des missions du ministère qui doit porter sur les éléments suivants :

- ❖ Analyse du contexte.
- ❖ Analyse des missions du ministère et des principaux objectifs associés.
- ❖ Analyse des principaux documents stratégiques encadrant l'action du ministère.

L'analyse du secteur peut intégrer une analyse SWOT (forces, faiblesses, opportunités, menaces) pour aider à caractériser les défis auxquels le secteur est confronté.

#### ➤ **Deuxième étape : le choix de la structure de programme**

Dans une deuxième étape, le ministère identifie une structure de programme exhaustive et consensuelle. Les documents stratégiques peuvent déjà comporter certains programmes qu'il convient, lorsque ces programmes sont cohérents avec la structure administrative en place, d'intégrer dans le budget-programme pour ne pas multiplier les modes de présentation et éviter d'alourdir inutilement les travaux de suivi. Il est cependant important de noter que l'intégration des programmes des documents stratégiques en tant qu'élément de la structure des programmes du budget ne peut pas être systématique. Dans certains cas, il peut être difficile de gérer un budget structuré comme une stratégie. En effet, les stratégies sont parfois structurées par objectif transversaux relevant de plusieurs ministères (tels que politique du genre) ou mettant en jeu les mêmes activités ou les mêmes moyens (par exemple, certaines stratégies distinguent dans l'éducation l'accès et la qualité, mais les salaires des enseignants concourent à la fois à l'accès et à la qualité). De plus, la recherche de la performance opérationnelle suggère souvent de structurer le budget par niveau de services (enseignement de base, etc.). Ce n'est pas toujours le cas des stratégies. Enfin, dans d'autres cas, les programmes des stratégies sont des groupes de projet d'investissement. Un programme du budget peut alors avoir une couverture plus vaste.

La détermination des programmes du ministère doit procéder de :

- ❖ la hiérarchisation des besoins en fonction de leur degré de priorités ;
- ❖ l'articulation entre les activités et les objectifs ;
- ❖ la mise en adéquation des moyens prévus pour la mise en œuvre des activités avec les objectifs stratégiques ;
- ❖ l'allocation de façon plus rationnelle des ressources qui tienne plus compte des priorités sectorielles de manière à atteindre les objectifs fixés (efficacité socio-économique et efficience) ;
- ❖ du découpage pluriannuel de la programmation des activités selon un échéancier cohérent, réaliste et progressif.

Les critères suivants pour l'établissement d'une structure de programme doivent être respectés: (i) un responsable de programme doit pouvoir être désigné et ses attributions bien définies; (ii)

les centres de responsabilité dans la gestion du programme doivent être identifiés et une cartographie administrative des programmes doit pouvoir être établie.

➤ **Troisième étape : l'élaboration des cadres stratégiques des programmes**

L'élaboration d'un cadre stratégique pour chaque programme du budget programme du ministère représente la troisième étape. L'élaboration du cadre stratégique nécessite d'effectuer un certain nombre de travaux :

**Schéma n°6 : Travaux nécessaires à l'élaboration des cadres logiques des programmes**

Travaux	Détails
<b><i>Formulation d'un diagnostic du domaine de compétences du programme</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Identification des priorités ou axes d'intervention.</li> <li>➤ Définition des missions du programme.</li> <li>➤ Alignement des objectifs avec les missions du ministère et avec les piliers et programmes du Programme d'Actions Prioritaires du DSRP.</li> <li>➤ Mise en cohérence des objectifs du programme avec ceux des stratégies nationales.</li> </ul>
<b><i>Élaboration d'un cadre logique du programme, qui présente sous forme d'un tableau synthétique les éléments suivants</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Logique d'intervention (objectif global et objectifs spécifiques, résultats attendus, activités à mettre en œuvre).</li> <li>➤ Indicateurs de performance :</li> <li>➤ Sources ou moyens de vérification des indicateurs.</li> <li>➤ Hypothèses et conditions critiques pour la réalisation du programme.</li> </ul>
<b><i>Élaboration d'un tableau de réalisation du programme</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Le tableau de réalisation du programme identifie et chiffre les activités qui contribuent à la réalisation du programme.</li> <li>➤ Le chiffrage des activités se fait à l'aide de coûts unitaires.</li> </ul>
<b><i>Identification des indicateurs du programme, des valeurs de référence et des valeurs cibles</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Identification d'indicateurs de performance</li> <li>➤ Identification des valeurs de référence et des valeurs cibles</li> <li>➤ Identification des sources et moyens de vérification.</li> </ul>
<b><i>Élaboration du plan de financement (emplois et ressources) du programme.</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Présentation des ressources et les emplois du programme de façon à s'assurer de l'équilibre ressources-emplois sur la période concernée, en conformité avec le DPBEP.</li> </ul>

- Au minimum les 3 années de projection du DPPD, et idéalement 6 années (2 années historiques, l'année en cours, et 3 années de projection).

➤ **Quatrième étape : la mise en place d'un système de suivi-évaluation.**

La quatrième et dernière étape consiste en la mise en place d'un système de suivi-évaluation pour le DPPD. Les éléments essentiels du dispositif de suivi-évaluation comprennent:

- ❖ Un comité de suivi-évaluation.
- ❖ Une cellule opérationnelle de suivi-évaluation.
- ❖ Des points focaux au niveau des structures opérationnelles.
- ❖ La production de rapport semestriel.
- ❖ La production de rapport annuel de performance à soumettre à la signature du ministre de tutelle.

**Dans une phase transitoire de coexistence du budget de moyens et du budget par programme, une étape supplémentaire doit être ajoutée qui correspond à la mise en cohérence du DPPD pour l'année N avec le budget de moyens. Cette étape nécessite la préparation d'un tableau de passage entre le DPPD et le budget de moyens du ministère, qui permet de mettre en cohérence les dépenses par programme et par nature économique de dépenses.**

4. Proposition de présentation du DPPD

Le schéma ci-dessous détaille une proposition de trame de présentation d'un DPPD.

**Schéma n°7 : Proposition de présentation du DPPD**

<b>Ministère X</b>
<b>Introduction</b>
<p>Les éléments suivants peuvent être rappelés :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Contexte et processus d'élaboration du budget-programme</li> <li>- Principaux enjeux du budget programme N+1 – N+3</li> <li>- Annonce du plan</li> </ul> <p><i>[Longueur suggérée : 1 page]</i></p>
<b>Première partie : Contexte d'élaboration du DPPD (N+1 – N+3)</b>
<p><b>1. Analyse du secteur</b></p> <p><b>1.1. Contexte</b></p> <p>Les éléments suivants doivent être décrits :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Caractéristiques du secteur (exemple : population, structure de production, ressources humaines, environnement économique, acteurs du secteur)</li> </ul>

- Performances du secteur (exemple : évolution de la production pour les secteurs productifs)
- Financement du secteur : évolution des dépenses de fonctionnement et d'investissement en % du PIB et du budget sur période passée (5 à 10 ans)

### **1.2. Défis du secteur**

Une analyse SWOT (forces, faiblesses, opportunités et menaces) peut être utilisée pour cette partie. Les opportunités peuvent être décrites à court terme et à long terme. Les contraintes peuvent comprendre des contraintes structurelles et institutionnelles.

*[Longueur suggérée : 1-3 pages]*

### **1.3. Priorités pour l'année N+1**

Les priorités, en nombre limité (de 3 à 5) pour l'année N+1 doivent être rappelées.

*[Longueur suggérée : ½ -1 page]*

## **2. Analyse des missions, objectifs, politiques et stratégies du Ministère**

### **2.1. Missions**

Les principales missions du ministère doivent être résumées brièvement. Celles-ci peuvent utilement être extraites du décret régissant les attributions du ministère.

*[Longueur suggérée : 5-15 lignes]*

### **2.2. Objectifs**

Les objectifs fondamentaux assignés aux ministères sont ici rappelés.

*[Longueur suggérée : 10-20 lignes]*

### **2.3. Principaux documents de politique et documents stratégiques**

Les dates d'adoption, périodes couvertes et grandes orientations du DSRP et de la lettre de politique sont ici rappelées.

*[Longueur suggérée : 1-2 pages]*

### **2.4. Principaux programmes et plans d'actions**

Les programmes opérationnels (type programme décennal) et plans d'actions sectoriels doivent être synthétisés :

- Liste des programmes et plans d'actions sectoriels (*ces programmes et plans, qui sont souvent des groupes de projets d'investissement, ne constitueront pas nécessairement les programmes du DPPD*)
- Dates d'adoption
- Périodes couvertes
- Champs couverts
- Principaux objectifs

*[Longueur suggérée : 2-5 pages]*

### **3. Exécution du budget de l'année N**

#### **3.1. Mise en œuvre des réformes**

Les principaux résultats atteints dans la mise en œuvre des réformes et mesures prévues pour l'exercice N sont décrits.

*[Longueur suggérée : 1-2 pages]*

#### **3.2. Point d'exécution physique du budget**

Les principales réalisations physiques de l'année N sont mentionnées. Si un état de l'exécution physique du Programme d'investissement public est disponible au 30 juin, il convient de rappeler brièvement les résultats du ministère.

*[Longueur suggérée : ½ - 1 page]*

#### **3.3. Point d'exécution budgétaire du budget.**

Cette partie décrit la situation de l'exécution budgétaire au 30 juin pour le ministère. Les taux d'exécution sont indiqués pour les dépenses en capital et pour les dépenses ordinaires.

*[Longueur suggérée : 5-15 lignes]*

#### **3.4. Contraintes rencontrées dans l'exécution du budget de l'année N**

Les contraintes liées à l'exécution du budget peuvent être de trois ordres : difficultés d'ordre général, contraintes institutionnelles, contraintes spécifiques aux projets.

*[Longueur suggérée : 1-2 pages]*

## **Deuxième partie : Présentation des programmes**

### **1. Présentation de la structure des programmes**

Cette section décrit la structuration par programme retenue pour le ministère. Les principales caractéristiques des programmes sont décrites brièvement.

*[Longueur suggérée : 1 page]*

### **2. Présentation du Programme A (+ présentation du responsable de programme)**

#### **2.1. Composantes du programme A**

Cette partie décrit les différents sous-programmes qui composent le programme, en fournissant une synthèse des actions et des objectifs que le programme vise à réaliser.

*[Longueur suggérée : 1 à 2 pages]*

#### **2.2. Cadre logique du programme**

Cette partie présente sous forme de tableau les objectifs généraux, les objectifs spécifiques, les résultats

attendus, les indicateurs de performance, les moyens de vérification du niveau des indicateurs et les hypothèses ou conditions extérieures.

Si des sous-programmes existent, le cadre logique doit être détaillé au niveau des sous-programmes.

*[Longueur suggérée : 2-5 pages]*

### **2.3. Tableau de réalisation du programme**

Ce tableau décrit les principales activités qui seront menées par programme et sous-programme.

### **2.4. Tableau des indicateurs**

Le tableau des indicateurs rassemble un nombre restreint d'indicateurs d'impact, d'effet et de résultat, pour chaque programme.

La structure responsable de la production de l'indicateur doit être mentionnée dans le tableau.

Le tableau devrait indiquer les valeurs de référence des indicateurs pour l'année N-1, les valeurs cibles déjà retenues pour l'année N, et les valeurs cibles proposées pour les années N+1 à N+3. Le lien avec les indicateurs du PAP du DSRP devraient également être mentionné.

*[Longueur suggérée : 1 page]*

### **2.5. Tableau d'évaluation financière du programme**

Le tableau d'évaluation financière du programme présente dans un tableau la nature des dépenses (dépenses de personnel, achat de biens et services, subvention d'exploitation, autres transferts courants, acquisition et réparation d'immeubles, acquisitions et réparation de matériel et mobilier, acquisitions et réparation des équipements militaires, investissements) pour l'année de référence (N-1), l'année en cours (année N) et les 3 années de projection.

Pour l'année N+1, l'évaluation financière doit faire apparaître la distinction entre services votés et mesures nouvelles.

*[Longueur suggérée : 1 à 2 pages]*

### **2.6. Tableau de financement du programme**

Le tableau de financement du programme présente l'équilibre entre les ressources et les emplois du programme, pour les mêmes années que le tableau d'évaluation financière du programme.

Les ressources sont présentées comme suit :

- Ressources sur financement interne
- Ressources sur financement extérieur
  - o Dons
  - o Projets

Les dépenses sont classées comme suit :

- Dépenses de fonctionnement
  - o Personnel
  - o Achat de biens et services
  - o Subventions d'exploitation
  - o Autres transferts courants
  - o Equipement

- Dépenses d'investissement

### **3. Présentation du Programme B (+ présentation du responsable de programme)**

Idem présentation type Programme A.

### **4. Présentation du Programme C (+ présentation du responsable de programme)**

Idem présentation type Programme A.

#### E. L'articulation des processus d'élaboration des documents de programmation pluriannuelle et le calendrier budgétaire

##### 1. La cohérence entre les documents de programmation et la loi de finances

Les articles 52 et 53 de la Directive disposent que le projet de loi de finances, le DPBEP et les DPPD s'articulent et sont cohérents entre eux : cette cohérence doit être interprétée de façon souple dans le sens où chacun des documents visés correspond à une phase de la procédure budgétaire et que des modifications peuvent intervenir de façon substantielle. Il apparaît que l'articulation des documents et leur cohérence doit plus apparaître au niveau du produit final, à savoir le projet de loi de finances et ses annexes. Ces documents évoluent au fur et à mesure de l'avancée de la procédure budgétaire : il est nécessaire de distinguer les DPBEP et DPPD initiaux, des documents finaux qui sont joints en annexe lors du dépôt du projet de loi de finances.

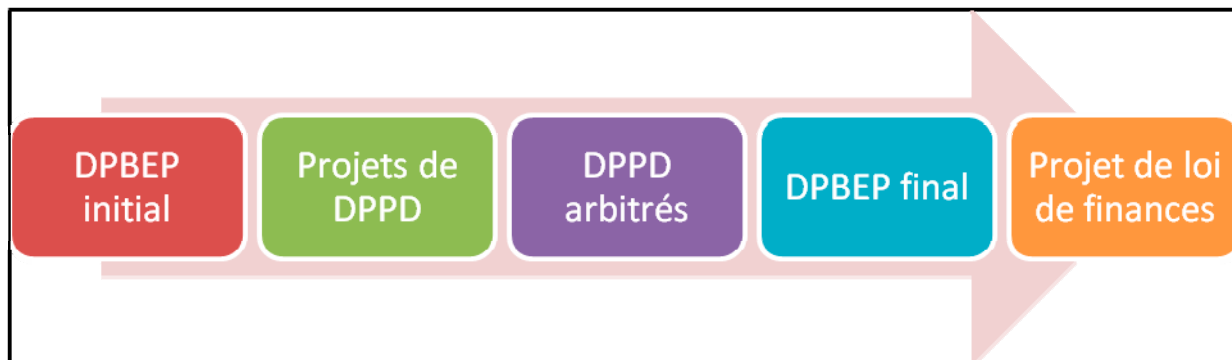
L'élaboration du DPBEP constitue le point de départ de l'exercice de formulation de la loi de finances (procédure budgétaire annuelle). Une fois élaborées, les informations du DPBEP initial, particulièrement celles relatives aux allocations interministérielles (enveloppes) sont notifiées aux ministères (ex. lettre de cadrage, lettre circulaire) qui procèdent aux allocations intra ministérielles au sein des projets de DPPD qui sont communiqués au ministère des finances pour la tenue des conférences budgétaires. Ces documents (les projets de DPPD) constituent les demandes budgétaires des ministères et peuvent comporter des écarts avec les enveloppes notifiées par la lettre de cadrage. Il appartient aux conférences budgétaires de faire émerger des compromis entre les ministères sectoriels et le ministère des finances : en cas de désaccord le différent est tranché au cours de la phase d'arbitrage.

Ces éléments indiquent que :

- 1) Le DPBEP initial a pour objet de fournir un cadre budgétaire pour le travail de formulation des budgets des ministères sectoriels. Néanmoins, des écarts peuvent apparaître ;
- 2) Les DPPD constituent les documents de référence pour les conférences budgétaires et les arbitrages ;
- 3) Les conférences budgétaires et les arbitrages peuvent modifier la proposition initiale du ministère sectoriel.

Postérieurement, aux conférences budgétaires et aux arbitrages il sera nécessaire de modifier les DPPD et le DPBEP pour prendre en compte les modifications. En fin de cycle budgétaire, le DPBEP, doit offrir une vision synthétique et globale des perspectives d'évolution des finances publiques à moyen terme. En ce sens, il doit être cohérent avec les arbitrages budgétaires et de ce fait avec le projet de loi de finances (pour la première année du DPBEP) et les Documents pluriannuels de programmation des dépenses (DPPD) (sur l'ensemble de la période).

### Schéma n°8 : articulation des exercices dans le cadre de la procédure budgétaire



#### 2. Le DPBEP et les DPPD et le Débat d'orientation budgétaire

L'article 57 de la Directive dispose que « *le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle [...] éventuellement accompagné des documents de programmation pluriannuelle des dépenses [...] sont soumis à un débat d'orientation budgétaire au Parlement au plus tard à la fin du deuxième trimestre de l'année* ».

La Directive laisse ici le choix aux Etats selon deux scénarios : soit la présentation du seul DPBEP au Parlement (1), soit la présentation du DPBEP et des DPPD (2). Ce schéma affiche les ambitions de la réforme pour une meilleure information du Parlement. Néanmoins, il semble plus réaliste de retenir uniquement la présentation du seul DPBEP pour le DOB pour plusieurs raisons techniques et de fond.

Tout d'abord, la présentation des DPPD au Parlement implique, compte tenu du format et des informations attendues pour ces outils (présentations des programmes du ministère et des crédits et objectifs associés) que les ministères aient pu sur la base des informations communiquées dans le DPBEP et la lettre de cadrage formuler leurs projets de budgets avant le 30 juin de l'année ce qui apparaît une échéance difficile à tenir pour de nombreux pays de la zone. Ensuite, cette présentation implique que les projets de DPPD soient validés en conseil des ministres (art. 57) : la marge de manœuvre pour la modification ultérieure de ces documents sera extrêmement limitée. Enfin, l'objectif du DOB, qui est de susciter un débat parlementaire autour des grandes orientations et de la trajectoire des finances publiques à moyen terme risque d'être pollué par la transmission d'éléments trop précis et d'anticiper de façon dommageable le débat budgétaire normal.

Dans ces conditions, compte tenu du calendrier, de la charge de travail imputable à l'élaboration du budget et pour conduire le DOB dans les conditions de la Directive il apparaît que seule la présentation du DPBEP devrait être retenue.



### 3. Proposition de calendrier du processus d'élaboration des documents de programmation pluriannuelle

La Directive portant loi de finances introduit de nouvelles obligations à la charge de l'administration afin d'améliorer la prévision de l'évolution des finances publiques sur le moyen terme et de renforcer la transparence. Ces nouvelles obligations imposent de réorganiser le calendrier de la procédure budgétaire afin que les différentes étapes puissent être conduites dans des délais raisonnables et s'articulent de façon satisfaisante.

Le tableau ci-dessous détaille l'enchaînement des activités liées à la procédure budgétaire compte tenu des nouveaux impératifs.

#### Schéma n°9 : Proposition de calendrier pour la conduite de la procédure budgétaire annuelle

Année N	Actions
<b>Janvier - février</b>	Revue des dépenses sectorielles : bilan de l'exécution, identification des risques et des économies potentielles  Élaboration du cadrage macro économique et actualisation du TOFE
<b>Mars</b>	Elaboration de l'outil DPBEP  Rédaction et envoi de la lettre de cadrage aux ministères sectoriels (accompagnée du DPEBP en annexe)
<b>Avril - mai</b>	Phase d'élaboration des DPPD au sein des ministères sectoriels : estimation des dotations n+1, n+2 et n+3, préparation de la partie performance et synthèse des projets d'investissement  Transmission des projets de DPPD au ministère des finances en vue des conférences budgétaires
<b>Juin-juillet</b>	Actualisation du TOFE et du DPBEP  <b>Organisation du Débat d'orientation Budgétaire (DOB) au plus tard le 30 juin</b>  Conférences budgétaires et synthèse des demandes des ministères  Rédaction du dossier d'arbitrage
<b>Mi-juillet</b>	Phase d'arbitrage des projets de DPPD

<b>Aout – sep.</b>	Actualisation du TOFE et prise en compte des ajustements budgétaires si nécessaire Intégration des arbitrages dans les documents budgétaires : finalisation des DPPD et actualisation du DPBEP sur la base des DPPD arbitrés Préparation du projet de loi de finances (PLF)
<b>Fin sept.</b>	Présentation et validation du projet de loi de finances (PLF) en conseil des ministres
<b>Début oct.</b>	Dépôt du projet de loi de finances (PLF)
<b>Octobre- décembre</b>	Discussion du budget devant le Parlement, adoption d'un document de loi de finances initial (LFI) Actualisation des documents budgétaires en fonction des votes du Parlement Préparation des décrets de répartition pour publication au début de l'année suivante

### III. Les reports de crédits

Un report de crédit consiste à transférer un crédit non consommé à la fin d'un exercice budgétaire sur l'exercice budgétaire suivant, majorant ainsi le volume des crédits disponibles au cours de cet exercice. Les reports de crédits sont visés à l'article 24 de la Directive relative aux lois de finances et constituent une dérogation au principe d'annualité budgétaire. Ce principe est d'ailleurs rappelé à la première phrase de l'article 24 : « *Sous réserve des dispositions concernant les autorisations d'engagement, les crédits ouverts et les plafonds d'autorisation d'emplois fixés au titre d'une année ne créent aucun droit à titre des années suivantes* ». La technique de report de crédit constitue donc une exception et le principe d'annualité demeure la règle.

Les reports de crédits doivent également être effectués avec précaution afin de ne pas remettre en cause l'équilibre budgétaire défini par la loi de finances : les crédits reportés s'ajoutent aux crédits ouverts par la loi de finances de l'année et ouvrent ainsi un droit à consommation pour les services auxquels ils se rapportent. Cette consommation, qui excède l'autorisation budgétaire annuelle, ne doit pas venir alourdir le déficit et remettre en cause l'équilibre budgétaire.

#### 1. Champ d'application

Par « crédits » il faut entendre à la fois les crédits de paiement (CP) et les autorisations d'engagement (AE). En effet, dans le cadre de la réforme budgétaire, la consommation des AE et des CP, pour les catégories de dépenses pourvues d'AE, représente les deux phases d'une même dépense. Il n'est ainsi pas possible de consommer de CP sur les dépenses d'investissement s'il n'y a pas eu au préalable de consommation des AE correspondantes. Il est donc normal que les règles relatives aux mouvements de crédits, dont les reports, concernent à la fois les AE et les CP. Des règles différentes leurs sont cependant applicables en matière de reports (infra).

## 2. Les reports d'AE

Les AE remplacent les autorisations de programme<sup>11</sup>. A la différence de ces dernières, qui demeuraient valables d'un exercice budgétaire à l'autre pendant une période maximale de six ans, **les autorisations d'engagement sont annuelles et sont annulées à la fin de l'exercice budgétaire si elles n'ont pas été consommées, sauf procédure de report.**

Cette procédure est prévue à l'article 24 de la Directive : « *les autorisations d'engagement, au sens de l'article 18 de la présente directive, disponibles sur un programme à la fin de l'année, peuvent être reportées sur le même programme par décret pris en conseil des ministres, majorant à due concurrence les crédits de l'année suivante* ». La rédaction de cet article met en lumière trois éléments :

- **le report des AE est une possibilité et ne constitue pas un droit** : toutes les AE disponibles (non engagées) à la fin d'un exercice budgétaire ne donnent pas lieu à report sur l'exercice suivant ;
- **il n'est pas possible de faire de reports croisés** : les AE disponibles sur le programme « p » de l'année n ne peuvent être reportées que sur le programme « p » de l'année n+1 ;
- **il est recommandé de ne pas reporter des AE sans prévoir les crédits de paiement (CP) correspondants** : ainsi il s'agit de s'assurer que les AE reportées sont liées à un projet en cours et ne viennent pas constituer un « stock » d'AE non-fléchées. Il s'agit de s'assurer que le report obéit à des contraintes de calendrier qui ont empêché la consommation des AE/CP en fin d'année. **Le report doit donc être effectué en AE=CP.**

## 3. Les reports de CP

Le report des CP est également prévu à l'article 24 qui dispose que « *par exception, les crédits de paiement relatifs aux dépenses d'investissement disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportés sur le même programme dans la mesure où les reports de crédits retenus ne dégradent pas l'équilibre budgétaire tel que défini à l'article 45 de la présente Directive* ».

- **seuls les crédits relatifs aux dépenses d'investissement sont reportables** : les crédits non-consommés (disponibles) sur les dépenses ordinaires (personnel, biens et services, transferts courants) sont automatiquement annulés en fin d'exercice ;
- **il n'est pas possible de faire de reports croisés** : les CP disponibles sur le programme « p » de l'année n ne peuvent être reportés que sur le programme « p » de l'année n+1 ;
- **l'équilibre budgétaire ne doit pas être remis en cause par les reports** : l'équilibre budgétaire est défini à l'article 45 comme le solde budgétaire global résultant de la différence entre les recettes et les dépenses budgétaires. Le report de crédits constitue de fait une augmentation du droit à consommer pour les administrations bénéficiaires et donc une augmentation mécanique de la dépense budgétaires. Le respect de l'équilibre implique donc pour le gouvernement de trouver les recettes budgétaires correspondantes ou de limiter la dépense : au moment du report, c'est-à-dire au début de l'exercice sur lequel les crédits sont

---

<sup>11</sup> Article 13, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

reportés, les perspectives de recettes sont jugées meilleures que ce qui était prévu en loi de finances (recettes supplémentaires autorisées par décret – art. 4).

**De façon générale, le volume des reports d'un exercice sur l'autre doit être limité autant que possible.**

#### 4. Les limites en termes de procédure

La procédure de report constitue une exception qui nécessite un encadrement procédural. Tout d'abord, les reports sont pris par décret en Conseil des ministres, soit le niveau le plus élevé dans la hiérarchie règlementaire, et non plus, comme précédemment<sup>12</sup>, par simple arrêté du Ministre des finances.

Ensuite, ce décret ne peut intervenir qu'après la clôture des comptes de l'exercice précédent sur la base duquel sont déterminées les possibilités de reports. Les reports ne peuvent intervenir si tous les comptes de l'Etat ne sont pas clôturés : dans la pratique cela signifie que les reports ne peuvent pas intervenir tant que le Compte général de l'administration des finances, prévu à l'article 80 de la Directive RGCP n'a pas été arrêté par le Ministre des finances.

Enfin, le décret ne peut être pris qu'après la rédaction par le Ministre des finances d'un rapport qui évalue les modalités pour la préservation de l'équilibre dans la procédure de reports. Le rapport doit, de fait, mettre en avant les pistes de financement supplémentaires pour faire face aux dépenses supplémentaires induites par les reports.

#### **Schéma n°10 : Enchaînement des étapes pour la procédure de reports de crédits**



#### **IV. Les autorisations d'engagement (AE) et les crédits de paiement (CP)**

L'article 17 de la Directive dispose que « les crédits ouverts par la loi de finances sont constitués : (i) de crédits de paiement, pour les dépenses de personnel, les acquisitions de biens et services et les dépenses de transfert ; (ii) d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement, pour les dépenses d'investissement et les contrats de partenariat publics-privés ».

Les AE remplacent les autorisations de programme<sup>13</sup>. A la différence de ces dernières, qui demeuraient valables d'un exercice budgétaire à l'autre pendant une période maximale de six ans, les autorisations d'engagement sont annuelles et sont annulées à la fin de l'exercice budgétaire si elles n'ont pas été consommées, sauf procédure de report. Cette procédure est prévue à l'article 24 de la Directive (cf. supra).

Selon l'article 18 de la Directive, « les autorisations d'engagement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être juridiquement engagées au cours de l'exercice pour la réalisation des investissements prévus par la loi de finances ». Les autorisations d'engagement correspondent à

<sup>12</sup> Article 18, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

<sup>13</sup> Article 13, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

l'engagement juridique de la dépense. En effet, dans la chaîne de la dépense, en préalable à la consommation effective des crédits (le paiement), l'ordonnateur procède à la phase d'engagement. Au cours de cette phase, où l'ordonnateur réalise la première étape des actions qui mèneront au paiement effectif de la prestation, les AE sont entièrement consommées dès l'origine de la dépense, lors de la signature de l'acte qui engage juridiquement l'État.

### Schéma n°11 : Utilisation des AE et des CP dans les phases de la dépense



Dans la rédaction de la Directive seules les dépenses dont l'exécution peut être étalée sur plusieurs exercices budgétaires sont assorties d'AE : seules sont concernées les dépenses d'investissement et les contrats de partenariat public-privé (PPP). Concernant les dépenses d'investissement directement exécutés par l'État, l'ensemble des autorisations d'engagement correspondantes peuvent être inscrites en fonction des tranches identifiées de l'opération : l'opération d'investissement est sécable dans la mesure où les sections constituent « *une unité individualisée formant un ensemble cohérent et de nature à être mise en service sans adjonction*<sup>14</sup> ». Cette possibilité n'est pas ouverte aux contrats de PPP dont les AE doivent être inscrites au budget pour la totalité de l'engagement juridique.

Le partenariat public-privé (PPP) est un mode de financement par lequel une autorité publique fait appel à des prestataires privés pour financer et gérer un équipement assurant ou contribuant au service public. Le partenaire privé reçoit en contrepartie un paiement du partenaire public et/ou des usagers du service qu'il gère. Au terme du contrat de PPP l'actif peut être transféré à l'autorité publique cocontractante.

### Schéma n°12 : exemple d'une utilisation de la procédure d'AE

Exemple : Construction d'un lycée en zone rurale – Marché de 150 Mds CFA – Exécution prévue sur trois ans – prévisions de la LFI année N (AE=150 / CP=50)

	Consommation des AE	Consommation des CP
Année N	150	50
Année N+1	0	50
Année N+3	0	50
<b>Total</b>	<b>150</b>	<b>150</b>

<sup>14</sup> Article 18, Directive n° 06/2009/CM/UEMOA.

L'introduction des AE a des implications dans l'exercice de la fongibilité asymétrique. Le fait que seules les dépenses d'investissement et les PPP (dont l'imputation budgétaire doit encore être précisée) disposent d'AE au sein du budget, limite l'exercice de la fongibilité asymétrique des dépenses de personnel, de fonctionnement ou de transfert, au profit des dépenses d'investissement, au complément en crédits de paiement d'une dépense déjà engagée. En effet, l'exercice de la fongibilité d'une dépense de personnel au profit d'une dépense d'investissement ne pourra, de fait, porter que sur les CP (les dépenses de personnel ne sont, par exemple, pas assorties d'AE) qui pour être consommés devront être reliés à des AE disponibles sur le projet d'investissement (mais pour lesquelles il est identifié un déficit de CP) ou pour compléter un besoin de CP pour une opération d'investissement déjà engagée.

Guide méthodologique pour la mise en œuvre de la Directive portant loi de finances au sein  
de l'UEMOA

-

**Annexe n°2 : la démarche de performance**

## TABLE DES MATIERES

PRESENTATION.....	2
I. La démarche de performance .....	3
II. Le Programme .....	4
A. Qu'est ce qu'un programme ? .....	4
B. Structurer le budget en programmes.....	5
1. La démarche.....	5
2. La cartographie des programmes .....	6
3. Programmes, objectifs des stratégies et cadre logique.....	8
C. Les autres niveaux d'une classification programmatique des dépenses .....	9
III. Les responsabilités dans la gestion d'un programme .....	10
A. Le responsable de programme .....	10
B. Coordination des programmes et directions transversales .....	12
C. Les niveaux opérationnels de gestion des programmes.....	12
D. Le contrôle de gestion.....	13
E. Les responsabilités externes au ministère sectoriel .....	13
IV. Le suivi de la performance .....	14
A. La fonction du suivi de la performance .....	14
B. Les indicateurs de performance .....	14
C. Qualité des indicateurs.....	16
V. Les documents sur la performance .....	17
A. Le PAP d'un programme .....	17
1. Présentation stratégique et description.....	17
2. Présentation détaillée des objectifs du programme et des indicateurs .....	17
3. Les difficultés et défis .....	19
B. Le RAP .....	19
C. Le calendrier de préparation des PAP et RAP.....	20
VI. La démarche de performance au niveau opérationnel.....	20
A. L'approche.....	20
1. Le dialogue de gestion .....	20
2. Objectifs et indicateurs .....	21
B. Les outils.....	21
1. Les contrats de performance .....	21
2. Les plans de travail .....	23
3. Les tableaux de bord .....	23
VII. Audit et évaluation .....	25
A. Audit du pilotage de la performance .....	25
B. Les évaluations .....	26
C. Le contrôle externe .....	26



## PRESENTATION

Cette annexe au guide méthodologique d'application de la directive 06/2009/CM/UEMOA relative aux lois de finances porte sur la mise en œuvre de la démarche de performance. Elle est organisée ainsi :

- *La section 1* présente la démarche de performance dans la conduite des activités publiques, qui consiste en la recherche de l'efficacité, de l'efficacités et de la qualité des services rendus.
- *La section 2* examine les questions liées à la mise en place d'une classification programmatique des dépenses budgétaires. En effet, pour appuyer une démarche de performance, les dépenses budgétaires sont souvent classées en programme. Tel que défini dans la directive 06/2009/CM/UEMOA, un programme regroupe les crédits d'un ministère destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions représentatif d'une politique publique clairement définie dans une perspective de moyen terme.
- *La section 3* examine les responsabilités dans une gestion budgétaire sur la base du programme. La démarche de performance implique un accroissement des responsabilités des ministères sectoriels qui sont chargés de la mise en œuvre des politiques publiques. Le responsable de programme jouera un rôle clef dans les nouveaux dispositifs de suivi et de gestion à mettre en place.
- *La section 4* traite du suivi de la performance qui est un élément essentiel dans la mise en place d'une gestion budgétaire orientée vers la performance (ou axée sur les résultats).
- *La section 5* examine les projets et rapports annuels de performance précisés dans la directive 06/2009/CM/UEMOA. Ces documents présentés au Parlement visent à accroître la transparence, faciliter l'analyse du budget et des politiques publiques et rendre redevable l'exécutif sur les résultats.
- *La section 6* examine brièvement la démarche de performance au niveau opérationnel et les outils qu'il sera nécessaire de développer au sein des ministères, ou d'en poursuivre le développement, la pertinence de leur développement est à examiner cas par cas en fonction des besoins prioritaires et des capacités disponibles.
- *La section 7* traite de l'audit du pilotage de la performance, de l'évaluation et du contrôle externe.

## I. La démarche de performance

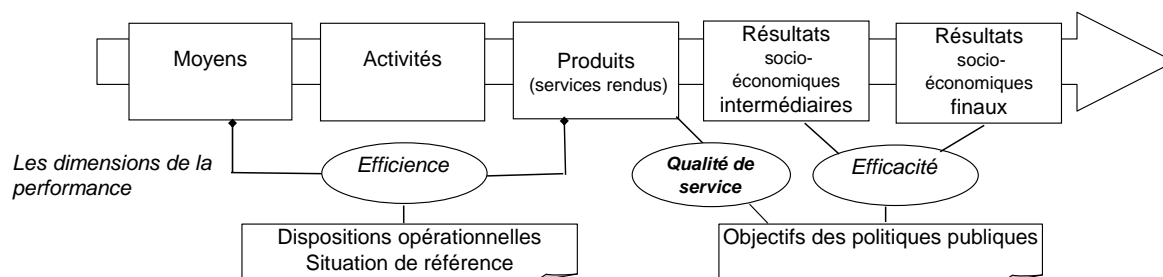
La notion de performance dans la conduite des activités publiques est illustrée par le diagramme 1 qui présente le processus de production des services publics et les dimensions de la performance. Les activités publiques consistent à transformer les ressources (les moyens) en produits (les services rendus), qui induisent des résultats socio-économiques, c'est-à-dire une transformation de l'environnement économique et social. Les résultats socio-économiques comprennent : (i) les résultats socio-économiques intermédiaires imputables à un programme ou à une organisation donnée ; et (ii) les résultats socio-économiques finaux, ou impacts, auxquels contribuent plusieurs programmes ou organisations.

La performance dans la conduite des activités publiques a plusieurs dimensions :

- *l'efficience* 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, par exemple à réduire les coûts unitaires de délivrance des passeports ;
- *la qualité* du service rendu, cette dimension vise à mieux spécifier la nature du produit, par exemple à réduire les délais de délivrance des passeports ;
- *l'efficacité* c'est-à-dire la capacité à atteindre des objectifs socio-économiques préalablement fixés, par exemple l'accès à l'enseignement fondamental.

Diagramme 1

### Le processus de production des services publics et les dimensions de la performance



Ces notions sont relatives. L'efficience s'apprécie en comparant les réalisations à une situation de référence, comme, par exemple, les dispositions organisationnelles initialement prévues ou les résultats passés. L'efficacité s'apprécie en comparant les résultats socio-économiques obtenus aux objectifs des politiques publiques. Certains auteurs font référence aux « 3 E » (économie, efficience et efficacité). L'économie, qui est la capacité à acheter des moyens au moindre coût est comprise dans la notion d'efficience. On ne peut pas être efficace si l'on n'est pas économe.

**La démarche de performance s'inscrit dans le renforcement du système de gestion des finances publiques selon les trois objectifs budgétaires à savoir la discipline budgétaire globale, l'allocation stratégique des ressources et la prestation efficiente des services publics<sup>1</sup>.** En particulier, la recherche de la performance doit s'effectuer dans le respect des contraintes macroéconomiques et des objectifs budgétaires globaux, définis

<sup>1</sup> Cf. Cadre de mesure de la performance de la gestion des finances publiques. Secrétariat du PEFA, 2005.

dans le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle (DPBEP), précisé dans l'article 52 de la directive 06/2009/CM/UEMOA.

## II. Le Programme

### A. Qu'est ce qu'un programme ?

Les approches budgétaires orientées vers la recherche de la performance (ou axées sur les résultats) s'appuient le plus souvent sur une structuration du budget en programmes. Ainsi, la directive 06/2009/CM/UEMOA préconise de spécialiser les crédits par programme. Selon l'article 12 de cette directive, à l'intérieur d'un ministère, « *Un programme regroupe les crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions représentatif d'une politique publique clairement définie dans une perspective de moyen terme. A ces programmes sont associés des objectifs précis, arrêtés en fonction de finalités d'intérêt général et des résultats attendus* ».

Un programme regroupe des activités ayant des finalités communes quelle que soit leur nature économique et leur source de financement. L'ensemble des programmes constitue un recouvrement complet du budget de tous les ministères. Les seuls crédits qui peuvent ne pas être répartis en programme sont précisés dans l'article 14 de la directive 06/2009/CM/UEMOA. Il s'agit des dotations affectées aux Pouvoirs publics, aux charges de la dette publique, à la couverture des garanties et aux dépenses accidentelles et imprévisibles. 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 l'ensemble du budget d'un ministère soit nécessairement structuré en programmes.

La notion de programme est relativement voisine de la notion de fonction. Dans la classification des fonctions des administrations publiques<sup>2</sup> (CFAP), le terme « fonction » désigne « des objectifs socioéconomiques que les unités institutionnelles poursuivent par différents types de dépenses »<sup>3</sup>. Toutefois, tandis que la CFAP est un standard international applicable à tout pays, une classification programmatique des dépenses doit tenir compte des politiques publiques propres à chaque pays et des contraintes liées à la gestion budgétaire.

Pour éviter tout chevauchement de compétences dans la gestion et pour responsabiliser les ministères, la directive 06/2009/CM/UEMOA précise que les programmes sont établis par ministère. 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 la structure administrative d'un ministère et sa structure programmatique dépend de la manière dont le ministère est organisé.

S'il est souvent désirable que le passage à une présentation budgétaire par programme donne lieu à des réorganisations administratives, l'évolution d'un budget de moyens vers un budget de programme ne doit pas donner lieu à la formulation de programmes « désincarnés » aux contours flous. La conduite d'une politique publique nécessite une claire identification de responsabilités de gestion. La constitution de programme ne doit donc pas

---

<sup>2</sup> En anglais, *classification of functions of government (COFOG)*

<sup>3</sup> « Nomenclature des dépenses par fonction », *Études statistiques, Série. M*, No 84, Nations Unies, 2000.

faire oublier l'organisation administrative et les services chargés de mettre en œuvre les politiques publiques.

## **B. Structurer le budget en programmes**

### **1. La démarche**

La structuration du budget d'un ministère en programmes doit à la fois partir des politiques publiques telles que définies dans les documents stratégiques et tenir compte des impératifs liés au développement d'une gestion budgétaire orientée vers la performance.

L'analyse des stratégies nationales et sectorielles, du programme gouvernemental et des missions et objectifs du ministère concerné sera le point départ de la mise en place d'une classification programmatique. A chaque programme, il doit pouvoir être associé un ou des objectifs de politique publique définis dans les documents stratégiques. Toutefois, plusieurs programmes peuvent concourir à un même objectif des stratégies et participer à une même politique publique, en particulier lorsqu'il s'agit de politiques transversales mettant en jeu plusieurs ministères. Le nombre de programme par ministère devant être limité, comme noté plus loin, toute politique publique ne donne pas forcément lieu à la formulation d'un programme spécifique à cette politique.

La CFAP qui est un des segments de la nomenclature budgétaire précisée par la directive 08/2009/CM/UEMOA donne des pistes pour structurer le budget en programmes. Elle a l'avantage d'être bien documentée<sup>4</sup>. Bien que des exceptions soient inévitables, compte tenu des spécificités de chaque pays, il est en général souhaitable que le programme soit rattachable à une seule sous-fonction de la CFAP (le groupe).

La structuration du budget en programmes doit tenir compte des impératifs liés à la mise en place de procédures de gestion orientée vers la performance. La structure des programmes doit notamment permettre la désignation d'un responsable de programme et l'exercice effectif de sa fonction, un suivi des dépenses par programme et l'établissement d'indicateurs de performance par programme. Une gestion budgétaire orientée vers la performance doit placer les unités de prestations des services publics 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 programmes par niveau de service (par exemple, programme « enseignement primaire », programme « enseignement secondaire », etc.).

Une stratégie propre au programme identifiant les objectifs spécifiques du programme doit être établie. Cette stratégie doit viser une contribution efficace du programme aux stratégies nationales et sectorielles et s'inscrire dans une démarche de performance. Les objectifs spécifiques d'un programme doivent traduire de manière appropriée au contexte national et aux problèmes que l'on cherche à résoudre les trois dimensions de la performance. Ils comprendront des objectifs socio-économiques déclinés des stratégies nationales ou sectorielles et des objectifs d'amélioration de la qualité du service rendu et de l'efficacité.

Pour une bonne lisibilité des politiques publiques, les objectifs spécifiques du programme présentés dans les projets annuels de performance (PAP) et les rapports annuel de performance (RAP), destinés à rendre compte et rendre des comptes au Parlement (cf. section 5), doivent se focaliser sur les questions jugées les plus importantes et les plus prioritaires. Ces objectifs doivent être : (i) en nombre limité (au maximum 5 par programmes

---

<sup>4</sup> Cf. Nations Unies (2000) cité ci-dessus ou le manuel de statistiques de finances publiques du FMI (2001).

et de préférence moins) ; (ii) représentatifs des aspects essentiels du programme ; (iii) énoncés en termes clairs, simples et faciles à comprendre par tous ; (iv) traduits par des leviers d'action (les moyens nécessaires à leur réalisation doivent être imputables au programme en question et non pas relever de la compétence d'autres organismes ou être trop fortement dépendants de l'environnement socio-économique) ; et (v) mesurables par des indicateurs de performance auxquels sont conférées des valeurs cibles (cf. section 4).

Pour une gestion budgétaire ordonnée, la structure du budget en programmes doit être relativement stable. Idéalement, les transferts de compétences d'un ministère à un autre devraient consister à transférer un programme d'un ministère à l'autre, sans en modifier le champ d'activités. Ce n'est pas toujours possible. En particulier, les programmes d'administration générale (cf. section 2.2.2) sont affectés par un changement du nombre de ministères. Néanmoins, la minimisation des risques de redéfinition des programmes lors des restructurations gouvernementales est un des critères à prendre en compte lors de la structuration du budget en programmes. Pour éviter une gestion lourde et une trop grande dispersion des responsabilités, le nombre de programme doit être relativement réduit (en moyenne 5 à 6 programmes par ministère).

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 et de la structure du budget en programmes doit, aussi, être en place (cf. les propositions formulées section 7).

## **2. La cartographie des programmes**

Pouvoir identifier clairement le périmètre administratif de chaque programme et la chaîne de responsabilité correspondante est essentiel. 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 et type de transferts et, d'autre part, les programmes.

Par souci de transparence et de simplicité, il convient d'écarter 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 activités des services transversaux (ex. Direction des affaires administratives et financières [DAAF], Direction des ressources humaines [DRH]), etc.) sont regroupées dans un « programme d'administration générale » appelé aussi selon les pays « programme de support » ou « programme politique et gestion ». Toutefois, ce programme ne doit pas être un fourre-tout, servant par exemple à pallier les difficultés à répartir les dépenses de personnel par programme. Lorsqu'une direction du programme d'administration générale gère certaines activités relevant des fonctions d'un autre programme, les dépenses relatives à ces activités devront être imputées à cet autre programme.

Un programme regroupe les dépenses d'un ministère ayant les mêmes finalités indépendamment de leur nature économique. La ventilation des dépenses de personnel par programme peut nécessiter la mise à niveau des fichiers de personnel ou de la paye. De même, il convient de ventiler par programme les dépenses des projets d'investissement multisectoriels, des projets gérés centralement dans un ministère par une direction des chargées des projets et les dépenses des services régionaux. Pour les « gros » projets à cheval sur plusieurs programmes, il convient de vérifier que les dispositifs comptables permettent de suivre les dépenses du projet programme par programme, y compris les dépenses financées sur aides-projets.

L'encadré 1 résume quelques bons principes pour l'établissement d'une classification programmatique. L'encadré 2 présente des exemples de classification programmatique des dépenses budgétaires.

### **Encadré 1**

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

- Le programme regroupe un ensemble cohérent d'activités auxquels 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.
- 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 (mais la stabilité ne doit pas conduire à rendre rigide la structure des programmes qui étant ministériels sont sujets aux modifications gouvernementales)
- Le programme doit, lorsque possible, ne couvrir qu'un seul groupe de la CFAP, mais il ne s'agit pas d'une règle universelle.
- Le nombre de programmes par ministère sera limité (5 à 6 en moyenne).

### **Encadré 2**

#### **Exemples de structuration du budget d'un ministère en programmes**

##### **Afrique du Sud**

##### **Ministère de la Défense et des anciens combattants : Programmes**

1. Administration
2. Déploiement des forces
3. Défense terrestre
4. Défense aérienne
5. Défense maritime
6. Médecine militaire
7. Services de renseignement militaire
8. Soutien général

##### **France**

##### **Ministère de l'Éducation nationale : Programmes**

1. Enseignement scolaire public du premier degré
2. Enseignement scolaire public du second degré

3. Vie de l'élève
4. Enseignement privé du premier et du second degré
5. Soutien de la politique de l'éducation nationale

#### **Ile Maurice**

#### **Ministère de la Santé et de la Qualité de la Vie : Programmes et sous-programmes**

1. Politique de la Santé et Gestion
2. Services curatifs
  - Sous-programme 2.1. Services hospitaliers et médecine de haut niveau technique
  - Sous-programme 2.2. Médecine traditionnelle
3. Soins de santé primaire et santé publique
  - Sous-programme 3.1. Services des centres de santé
  - Sous-programme 3.2: Santé publique
4. Traitement et prévention du SIDA
5. Promotion de la qualité de la vie et prévention/contrôle des maladies non infectieuses

*Sources : Budgets 2010*

### **3. Programmes, objectifs des stratégies et cadre logique**

Il est quelquefois estimé que pour mieux refléter les stratégies nationales, la structure du budget en programmes devrait reproduire la présentation thématique des stratégies. Cette approche n'est pas toujours réaliste. Stratégies et budget sont des documents de nature et de fonctions différentes. Un document stratégique national peut être organisé autour de grands objectifs transversaux tels que « bonne gouvernance », « promotion de la femme », etc., qui concernent en termes de gestion budgétaire de nombreux programmes. La contribution des programmes à la réalisation de ces objectifs, ou à leur déclinaison, doit se mesurer au moyen d'indicateurs de performance. Par exemple, des indicateurs sur la diminution de l'absentéisme des enseignants ou la féminisation de la profession enseignante peuvent mesurer la contribution d'un programme « enseignement primaire » à des objectifs généraux tels que « bonne gouvernance » et « promotion de la femme ». Au sein d'un programme des activités spécifiques contribuant à la réalisation de ces objectifs stratégiques transversaux peuvent être identifiées, mais la contribution de l'ensemble du programme à ces objectifs transversaux ne peut pas toujours être évaluée en termes budgétaires (l'activité d'une enseignante nouvellement recrutée, et son salaire, contribue à plusieurs objectifs, pas seulement à celui de « promotion de la femme »).

La démarche logique du programme, tel que défini ci-dessus, présente une légère différence avec celle développée lors de l'établissement du cadre logique d'un projet. Le cadre logique d'un projet comprend un arbre allant des objectifs aux activités, chaque activité étant rattachée à un objectif spécifique du projet et un seul. Par contre, certaines activités du programme contribueront à plusieurs objectifs du programme, en particulier les activités à forte composante de dépenses de personnel de même que certains programmes peuvent appuyer les activités d'autres programmes.

**Les expressions « gestion budgétaire axée sur les résultats » ou « gestion budgétaire par objectifs » sont utilisées pour désigner les approches budgétaires orientées vers la performance. L'expression « gestion budgétaire par objectif » peut prêter à confusion lorsqu'elle est interprétée comme signifiant « budgétisation des objectifs », ce qui pourrait conduire à négliger les contraintes financières et la recherche d'une meilleure efficacité et efficacité dans l'utilisation des ressources existantes (cf. encadré 3).**

### Encadré 3

#### Ne pas confondre démarche de performance et budgétisation par objectif

D'après le guide français sur la démarche de performance :

« L'orientation de la gestion vers les résultats ne doit pas être confondue avec une budgétisation par objectif qui consisterait à fixer d'abord les objectifs et les valeurs cibles souhaités puis à déterminer les enveloppes de crédits nécessaires pour les réaliser. Cela 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 macro-économique.
- 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 ».

Source : Ministère de l'Économie, des finances et de l'industrie *et al.*, « 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, 2005.

### C. Les autres niveaux d'une classification programmatique des dépenses

Dans certains pays, les programmes sont regroupés en domaines stratégiques ou missions et/ou divisés en sous-programmes ou actions.<sup>5</sup> L'article 8 de la directive 08/2009/CM/UEMOA précise que « *la codification des programmes [...] peut être enrichie par des éléments issus notamment du premier niveau de la classification fonctionnelle* ». La CFAP peut ainsi être utilisée pour regrouper les programmes par grands objectifs socio-économiques.

L'article 46 de la directive 06/2009/CM/UEMOA précise qu'une information sur le coût des *actions* doit être présentée dans les PAP annexés au projet de loi de finances. Cette directive ne définit pas l'action, mais en général une action (sous-programme) rassemble les crédits d'un programme visant un public particulier d'utilisateurs ou de bénéficiaires ou un mode particulier d'intervention de l'administration. Le découpage d'un programme en actions devra faciliter l'analyse du programme dans le PAP. Ce critère de lisibilité conduira en général à limiter le nombre d'actions.

Il peut exister différents modes de découpage des programmes en actions. Toutefois, pour éviter la multiplication des concepts et catégories, il est suggéré de définir l'action à partir du premier niveau de mise en œuvre opérationnelle du programme ou, si ces niveaux sont

<sup>5</sup> L'article 8 de la directive 08/2009/CM/UEMOA portant nomenclature budgétaire de l'État au sein de l'UEMOA ne mentionne que le programme comme élément de la classification programmatique, mais l'article 12 de cette directive 08/2009/CM/UEMOA précise que les États membres peuvent adopter des classifications additionnelles pour répondre à des préoccupations spécifiques



nombreux, un regroupement de ces niveaux par catégories similaires (par exemple, l'ensemble des établissements de formation des maîtres). Ce premier niveau opérationnel peut être constitué de directions du ministère, d'établissements publics et de projets de taille significative. La partie du budget du programme allouée à chacune de ces unités doit pouvoir être identifiée dans le budget ou dans des états de répartition des crédits. Elle correspondra en général soit au croisement de la classification administrative des dépenses avec le programme<sup>6</sup>, soit à des dépenses de transfert du programme<sup>7</sup>.

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

#### **A. Le responsable de programme**

Une gestion sur la base du programme implique la nomination d'un responsable du programme. Ce responsable travaille sous l'autorité du ministre et du secrétaire général du ministère, lorsque ce poste existe.

Lors de la phase de formulation de son budget, il élabore la stratégie de son programme et fixe, en accord avec son ministre de tutelle, les objectifs et les résultats « cibles ». Sur cette base et en fonction des informations relatives à l'évolution des dotations qui lui seront allouées et de son plafond d'emploi, il procède à la répartition des crédits et des emplois et prépare le PAP du programme. Il décline les objectifs du programme en objectifs opérationnels, adaptés aux compétences de chacun des services et entités et l'identification des indicateurs associés, en coordination avec les responsables de ces services et entités. Postérieurement à l'exécution du budget, le responsable de programme prépare son rapport de performance. Il est garant de l'exécution du programme conformément aux objectifs fixés par le ministre.

Lors de la phase d'exécution du budget, le responsable de programme est chargé du pilotage de la mise en œuvre du programme. Il pilote la gestion des crédits et des emplois conformément aux objectifs présentés et aux résultats recherchés et de façon compatible, dans la durée, avec les objectifs de maîtrise de la dépense publique. Les mouvements de crédit au sein du programme affectant la mise en œuvre des politiques du programme doivent être soumis à son agrément. Il doit veiller à une bonne exécution des dépenses. A cette fin, les plans de travail, les plans de passation des marchés peuvent être soumis à son approbation. Les rapports d'exécution du budget doivent lui être transmis. Toutefois, cela ne signifie pas qu'il doive assurer l'ensemble des tâches administratives liées à l'exécution du budget.

La répartition des responsabilités entre responsables de programme et responsables administratifs pour des tâches telles que la gestion des ordonnancements ou la préparation des marchés publics doit garantir une gestion efficiente. Elle doit tenir compte de la nécessité de professionnaliser les fonctions de gestion administrative et de rechercher des économies en mutualiser certains moyens. Il convient aussi de veiller à responsabiliser les services déconcentrés et les établissements publics chargés de la mise en œuvre des programmes. Cette répartition des responsabilités est à examiner ministère par ministère en tenant compte de ces diverses exigences et en garantissant un pilotage effectif de la performance par le responsable de programme. Il est important qu'elle soit clairement définie dans un document écrit qui devrait revêtir la forme d'une « charte de gestion » ou de directives (cf. encadré 4).

---

<sup>6</sup> Par exemple, la section du programme « soins de santé de base » opérée par une direction régionale du ministère de la Santé publique.

<sup>7</sup> Par exemple, les transferts aux écoles privées inscrits dans le budget du programme « enseignement primaire ».

Le responsable de programme peut devenir ordonnateur délégué des dépenses du programme, si l'acte de nomination le précise (cf. article 13 de la directive 06/2009/CM/UEMOA). Il devra alors disposer des ressources humaines et de l'infrastructure adéquate ou, ce qui sera souvent le plus efficace, recourir aux services de la DAAF qui prendra alors en charge les aspects administratifs de cette tâche. De manière plus générale, le responsable de programme doit travailler en étroite collaboration 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.

#### **Encadré 4**

##### **Formaliser le rôle des différents acteurs**

Pour éviter tout chevauchement de compétences, il est nécessaire d'explicitier et formaliser dans un document écrit le rôle des différents acteurs participant à la mise en œuvre des programmes d'un ministère et les relations entre ces différents acteurs.

Ce document ministériel devrait revêtir la forme d'une « charte de gestion » ou d'une circulaire de cadrage de la gestion des programmes émise par le Ministre. Sa préparation devrait impliquer les principaux acteurs concernés par la gestion des programmes. Ces acteurs comprennent le coordonnateur des programmes, si ce poste est établi, les responsables de programme, les principaux services du programme d'administration générale (ex. la DAAF), les principaux services et entités chargés de la mise en œuvre des programmes (ex. les directeurs des services déconcentrés), et les services du contrôle financier.

Ce document doit préciser, entre autres éléments :

- Les responsabilités et les obligations de compte-rendu de chaque acteur dans le pilotage des activités et de la performance (préparation des PAP et RAP et des autres outils de pilotage de la performance –cf section 6), ainsi que les rapports que ces acteurs entretiennent entre eux ;
- les règles et les responsabilités de chaque acteur du ministère dans la gestion de crédit (mouvement de crédit, délégation de crédit, engagement, ordonnancement) dans le respect des dispositions législatives et réglementaires nationales ;
- les dispositions en matière d'exercice du contrôle financier a priori, y compris, éventuellement, les adaptations prévues par l'article 13 de la directive 06/2009/CM/UEMOA et l'article 91 de la directive 07/2009/CM/UEMOA ;
- les responsabilités au sein du ministère en matière de préparation et passation des marchés publics, dans le respect des dispositions du code des marchés publics ;
- les responsabilités en matière de gestion des ressources humaines.

Ce document doit être mis à jour régulièrement en fonction du bilan de la gestion des exercices précédents. Il est élaboré au niveau de chaque ministère. Il doit tenir compte des spécificités du ministère concerné (ex. présence ou non d'établissements publics semi-autonomes sous tutelle). Toutefois, afin de faciliter sa confection le ministère des Finances

devrait proposer à titre indicatif un schéma type.

Lorsque le périmètre du programme correspond pour les services centraux du ministère à celui d'une direction ou d'une direction générale, le directeur concerné sera naturellement le responsable de programme. Lorsqu'un programme rassemble plusieurs directions ou directions générales du même niveau hiérarchique, la désignation d'un responsable de programme est plus délicate et impose une très précise définition des fonctions des différents acteurs. Toutefois, la nomination d'un responsable de programme se cumule avec un emploi existant et ne doit pas conduire à la création d'un échelon hiérarchique supplémentaire. Les secrétaires généraux, ou à défaut les DAAF, seront en général les responsables des programmes d'administration générale.

## **B. Coordination des programmes et directions transversales**

Il est en général souhaitable de nommer, au sein d'un ministère, un coordonnateur des programmes du ministère, qui sera chargé de coordonner les activités des différents programmes et d'assurer que les responsables administratifs et les responsables de programme coopèrent efficacement, sans conflits. Dans les ministères où ce poste existe, la coordination des programmes pourrait être assurée par le secrétaire général pour lui donner une légitimité institutionnelle. A défaut, cette fonction de coordination peut être exercée par un membre du cabinet du ministre ou par une direction transversale telle que la DAAF.

La gestion budgétaire sur la base du programme ne remet pas en cause les directions transversales (DAAF, DRH, DEP, etc.). Les capacités humaines et matérielles sont limitées et les tâches exercées par ces directions transversales nécessitent du professionnalisme. Elles devront continuer à gérer les activités des programmes qu'il est plus efficace de gérer de façon centralisée au niveau du ministère<sup>8</sup>.

Toutefois, le rôle de ces directions transversales devra évoluer d'une situation où elles prennent souvent en charge la majorité des tâches de la gestion budgétaire vers une fonction de support aux responsables de programme du ministère. Ces directions devront mettre à la disposition des responsables de programme les informations qu'elles gèrent (fichier projet, fichier du personnel, etc.). Elles auront à apporter un appui technique au responsable de programme pour la préparation des documents de programmation des dépenses et de performance. Les compétences respectives des directions transversales et des responsables de programme devront être clairement délimitées dans les textes définissant les compétences des services du ministère.

## **C. Les niveaux opérationnels de gestion des programmes**

Un programme est mis en œuvre par divers acteurs au sein d'un ministère et par des entités externes au ministère qui bénéficient de transferts au titre d'un programme. Le premier niveau de mise en œuvre opérationnelle du programme est responsable de la mise en œuvre des activités et projets, selon des modalités d'organisation qui sont à déterminer cas par cas. Ce premier niveau est l'interlocuteur direct du responsable de programme. Il sera le plus souvent constitué de directions techniques et régionales, de « gros » projets et d'établissements publics. Les directions régionales seront souvent chargées de la mise en œuvre de plusieurs programmes. Comme indiqué plus haut (section 2.3), la partie du budget

---

<sup>8</sup> Par exemple, la direction des bâtiments d'un ministère peut gérer l'ensemble des constructions du ministère.

du programme allouée à chacune de ces unités doit pouvoir être identifiée dans le budget ou dans des états de répartition des crédits.

Les niveaux inférieurs de mise en œuvre opérationnelle des programmes comprennent, entre autres, les unités de fourniture des services publics, comme les écoles ou les centres de santé, des projets et des établissements publics. Les acteurs extérieurs au ministère mettant en œuvre le programme et bénéficiant d'un transfert du budget du programme peuvent comprendre des établissements publics sous tutelle d'un autre ministère, des associations (par exemple, les associations de parents d'élève qui gèrent des caisses d'école), des ONG et des établissements privés.

Les relations entre les acteurs d'un programme, du responsable de programme aux unités de base fournissant les services publics relèvent d'un « dialogue de gestion » qui est examiné section 6. Certains pays ont mis en place un système hiérarchisé de gestion des programmes comportant plusieurs niveaux définis formellement dans des textes réglementaires<sup>9</sup>. Cette question est à examiner pays par pays, voire programme par programme.

#### **D. Le contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est 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<sup>10</sup> ». Le contrôle de gestion n'est donc pas du contrôle au sens usuel du terme. Ses fonctions comprennent notamment : la participation à la définition de la stratégie de chaque programme et à la programmation des activités ; l'appui au suivi de la performance ; l'appui au développement des outils du dialogue de gestion, comme les tableaux de bord (cf. section 6) ; et les analyses de coût<sup>11</sup>.

La création de postes de contrôleurs de gestion peut s'effectuer progressivement. La première étape dans le développement du contrôle de gestion devrait être la mise en place d'un suivi de la performance comprenant l'appui à la préparation des PAP et RAP. Initialement un contrôleur de gestion pourrait être placé auprès du coordonnateur des programmes, si ce poste est créé, puis progressivement un contrôleur de gestion serait affecté à chaque programme.

#### **E. Les responsabilités externes au ministère sectoriel**

Le ministère des Finances, et plus particulièrement la direction du Budget, devra développer des capacités d'analyse des politiques sectorielles et de la performance afin d'être à même d'analyser les documents de programmation des dépenses et de performance (DPPD/PAP, RAP) préparés par les ministères et d'examiner avec les ministères concernés la cohérence entre les demandes budgétaires et les objectifs de performance lors des conférences budgétaires. Ce développement des capacités d'analyse sectorielle du ministère des

---

<sup>9</sup> Madagascar distingue trois niveaux de responsabilité dans la mise en œuvre des programmes : (i) le responsable de programme ; (ii) les gestionnaires d'activités (par exemple, les chefs de circonscriptions scolaires) ; (iii) les services opérationnels d'activités (par exemple, les écoles).

<sup>10</sup> H. Guillaume, G. Dureau et F. Silvent, « Gestion publique : L'État et la performance », Dalloz, Paris, 2002.

<sup>11</sup> L'article 84 de la directive 07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA traite de la comptabilité analytique des coûts dont « les modalités de mise en œuvre sont définies par les réglementations nationales ». La comptabilité analytique relève du contrôle de gestion. Sauf quelques exceptions, son usage est encore peu répandu dans les administrations publiques des pays développés. Il serait prématuré de l'envisager pour les services administratifs des pays de l'UEMOA, sauf dans quelques situations particulières.

Finances est aussi requis pour lui permettre d'analyser l'impact financier des projets de lois conformément à l'article 4 de la directive 06/2009/CM/UEMOA.

Selon les pays, la mise en place d'une gestion sur la base des programmes peut nécessiter d'examiner :

- le rôle des préfets ou des gouverneurs, afin d'établir les modalités de coordination entre leur fonction de coordination territoriale des services déconcentrés et l'approche par politique des programmes ;
- les modalités de coordination entre les ministères sectoriels et la direction de la solde et le ministère de la Fonction publique, dans l'optique de mieux responsabiliser les ministères sectoriels dans la gestion et la programmation des dépenses de personnel et d'assurer une bonne mise en œuvre de la logique du plafond d'autorisation d'emplois précisée dans l'article 12 de la directive 06/2009/CM/UEMOA.

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

##### **A. La fonction du suivi de la performance**

Les indicateurs de performance permettent de suivre les trois dimensions de la performance d'un programme. Ils doivent permettre de fixer des cibles traduisant les objectifs et de mesurer les réalisations par rapport à ces cibles. Ils sont utilisés pour comprendre et analyser les réalisations, orienter les décisions des gestionnaires dans le but d'améliorer la performance et nourrir le dialogue entre les différentes parties prenantes dans la gestion budgétaire.

Le lien entre l'information sur la performance et les décisions d'allocation des ressources est le plus souvent indirect. L'information sur la performance est utilisée conjointement avec l'examen des priorités des politiques publiques, de la politique macro-économique et des facteurs politiques lors du processus de préparation budgétaire. 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. Une utilisation plus mécanique de l'information sur la performance dans la gestion courante nécessite d'ailleurs 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 consistant à porter les efforts sur les cibles les plus faciles à atteindre.

##### **B. Les indicateurs de performance**

Les indicateurs de performance comprennent des indicateurs de moyens, produits, qualité et résultats socio-économiques :

- 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.) ;

- *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 » ;
- *Les indicateurs de résultats socio-économiques* mesurent le niveau de réalisation des objectifs socio-économiques du programme. Par exemple, la part des impôts recouvrés sur les impôts dus mesurera le degré de réalisation de l'objectif « favoriser le civisme fiscal » d'un programme de gestion fiscale. Ces *résultats doivent être imputables* au programme, il s'agira en général de résultats socio-économiques dits intermédiaires. Ainsi, l'évolution du taux de rendement des réseaux d'irrigation peut être en grande partie imputée à un programme de gestion et réhabilitation des périmètres irrigués. En revanche, le taux de croissance de la production agricole dépend de plusieurs programmes et de facteurs externes à l'action publique.

Pris isolément, sans être comparés aux produits, les indicateurs de moyens ne permettent en général pas de mesurer une des dimensions de la performance d'un programme. L'efficacité est mesurée en comparant le rapport entre indicateurs de moyens et de produits aux objectifs d'efficacité du programme ou à une autre situation de référence. L'efficacités est mesurée en comparant les indicateurs de résultat socio-économiques imputables au programme à des cibles.

Il est essentiel que les indicateurs soient bien documentés, de manière à permettre l'analyse et l'interprétation de leur signification en toute connaissance de cause. Un fiche par indicateur qui explicite ses conditions d'élaboration et mentionne aussi ses limites doit être établie. L'encadré 5 présente une fiche type d'un indicateur de performance. L'existence 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, est une condition nécessaire pour un suivi efficace de la performance. Des actions visant à améliorer les systèmes de collecte de l'information existants seront souvent nécessaires pour établir un système robuste de suivi de la performance.

### **Encadré 5**

#### **Fiche type d'un indicateur de performance**

- Intitulé du programme
- Objectif auquel l'indicateur se rattache
- Intitulé de l'indicateur
- Sources et mode de collecte des données :
  - service responsable de la collecte ;
  - provenance géographique ;
  - collecte administrative, par enquête, etc. ;
  - périodicité ;
  - délais de disponibilité.

- Service responsable de l'analyse et du suivi
- Valeur de l'indicateur :
  - unité de mesure ;
  - formule de calcul ;
  - fréquence de la mesure ;
  - traitement en cas de données manquantes.
- Valeur de la cible :
  - mode de déclinaison (par exemple par région) ;
  - séries de réalisation disponibles ;
  - explications de l'estimation de la cible pour chaque année de projection.
- Interprétation et limite de l'indicateur :
  - justification du choix de l'indicateur, signification des résultats ;
  - précisions sur les biais connus.
- Remarques

### C. Qualité des indicateurs

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. En particulier, un bon indicateur doit présenter les caractéristiques suivantes :

- Il doit être *pertinent* : il doit être spécifique à l'objectif concerné et combiné à d'autres indicateurs il doit couvrir l'essentiel de cet objectif.
- Il doit être *clair*. L'indicateur doit être compris par tous les lecteurs des documents sur la performance. Il convient d'éviter l'usage d'indicateurs composites, qui sont des agrégats pondérés d'indicateurs individuels. La cible de performance de tels indicateurs est délicate à définir, puisque dépendant du poids donné aux indicateurs individuels, et leur évolution est difficile à interpréter.
- Il doit être *fiable*. Cette fiabilité repose sur la sûreté du dispositif de mesure.
- Il doit être *mesurable*. Les indicateurs sont le plus souvent quantitatifs (par exemple, taux de scolarisation dans l'enseignement primaire). Les indicateurs qui visent à apprécier la qualité des services rendus (par exemple, l'appréciation de la qualité des soins par les usagers d'un centre de santé) sont exprimés à travers une échelle de valeur (par exemple, de 1 mauvais à 5 excellent).
- Il doit pouvoir être *suivi*. Bien qu'il puisse exister des exceptions, en règle générale un indicateur doit être disponible au moins annuellement, de manière à assurer un pilotage en cohérence avec le cycle budgétaire. Il doit être produit à temps pour que son suivi soit utilisé lors de la préparation budgétaire.

- Il doit être *économique*. Un indicateur doit pouvoir être suivi à un coût raisonnable. Sa définition doit tenir compte des ressources humaines et financières disponibles. Son suivi ne doit pas absorber des ressources au détriment de la fourniture des prestations de service public, et donc entraver la performance.
- Il doit être *pérenne*. Le mode de collecte de l'indicateur ne doit pas être dépendant des changements d'organisation.
- Il doit être *auditable*. Les services producteurs doivent disposer d'une documentation à jour sur les méthodes de collecte, synthèse et contrôle des informations, de manière à pouvoir la fournir aux auditeurs qui seront amenés à certifier la sincérité de l'indicateur.

## **V. Les documents sur la performance**

Le dispositif de suivi de la performance précisé dans la directive 06/2009/CM/UEMOA comporte la production par programme d'un PAP (article 46) qui présente les résultats attendus et diverses projections financières et d'un RAP qui rend compte des réalisations du PAP (article 50). Comme développé dans le guide didactique d'application de la directive 06/2009/CM/UEMOA, il est souhaitable de consolider le DPPD d'un ministère et les PAP des programmes d'un ministère dans un document ministériel unique. Seules les parties de ce document relevant du suivi de la performance sont examinées ci-dessous. Le DPPD et les prévisions financières et d'effectifs des PAP sont examinés dans l'annexe sur la pluri-annualité

### **A. Le PAP d'un programme**

#### **1. Présentation stratégique et description**

Le PAP doit commencer par la présentation stratégique du programme (cf. section 2.2.1). Cette présentation sera complétée par une présentation des réformes et autres instruments à partir desquels on compte améliorer la performance du programme. Une brève description du programme suit cette présentation stratégique, qui présente notamment :

- le périmètre du programme et la destination des crédits du programme par actions, telles que définies dans la section 2.3 (groupe de directions et d'établissements publics, bénéficiaires des transferts et subventions, etc.) ;
- les responsabilités dans la gestion du programme ;
- les principaux dispositifs d'intervention, le cadre législatif et réglementaire, et, lorsque pertinent, la politique fiscale liée au programme ;
- le rappel des projections financières présentées dans les autres sections du DPPD/PAP.

#### **2. Présentation détaillée des objectifs du programme et des indicateurs**

Pour chaque objectif on justifiera le choix des indicateurs associés, les moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs. Les objectifs du programme énoncés dans le PAP ne reflètent pas nécessairement toutes les activités du programme, il convient de choisir les



objectifs jugés les plus importants et les plus prioritaires. Les principes de leur définition ont été proposés dans la section 2.2.1.

Le choix des indicateurs dépend des préoccupations que l'on a pour améliorer la performance et de leur usage. Les PAP annexés au budget doivent privilégier ce qui intéresse le Parlement et les citoyens et représente un enjeu important pour l'atteinte de l'objectif visé. Leur nombre devra être relativement réduit. L'attention sera portée sur les résultats socio-économiques intermédiaires pour mesurer l'efficacité des programmes. Toutefois, pour les programmes d'administration générale, les indicateurs de performance porteront le plus souvent sur la mesure de l'efficience<sup>12</sup>.

Pour faciliter l'analyse des politiques poursuivies, le nombre d'indicateurs de performance par objectif figurant dans les PAP et RAP présentés au Parlement doit être limité (idéalement cinq objectifs au maximum par programme et deux indicateurs par objectif). Toutefois, ces indicateurs doivent couvrir de manière substantielle les différentes dimensions de l'objectif. Par contre, pour un usage interne et gérer les programmes les indicateurs peuvent être plus nombreux par programme (cf. section 6).

L'évolution des indicateurs de *résultats socio-économiques finaux* définis dans les stratégies nationales et sectorielles, comme par exemple l'évolution de la production agricole n'est souvent mesurable qu'à moyen/long terme et ne peut pas être imputée à un programme particulier. Ces indicateurs sont néanmoins importants pour définir les politiques publiques et les évaluer. Leur évolution devrait figurer pour information dans la partie introductive du document consolidant le DPPD et les PAP d'un ministère.

Le PAP d'un programme annexé au projet de budget pour l'année n+1 présentera par indicateur: (i) les résultats passés (si possible trois années, n-1, n-2, n-3) ; (ii) la valeur attendue l'année en cours (année n) ; (iii) la valeur attendue pour les trois années de projection (année n+1, n+2, n+3) et, éventuellement, une année au-delà, à préciser ; (iv) la source des données et, si nécessaire, des précisions méthodologiques.

Le tableau 1 suggère un format de présentation des indicateurs de performance. Ce tableau doit être accompagné de commentaires expliquant les cibles de performance, montrant leur lien avec les objectifs des stratégies, et leur cohérence avec les projections financières pour la période de projection. Les indicateurs de performance sont examinés lors des conférences budgétaires et doivent être mis à jour après les arbitrages budgétaires. Les difficultés que posent éventuellement les contraintes financières pour la réalisation des objectifs des stratégies seront mentionnées et récapitulées dans la section sur les difficultés et les défis.

---

<sup>12</sup> Le programme d'administration générale du ministère est chargé de la formulation des politiques du ministère mais, ces politiques étant mis en œuvre par les autres programmes, les indicateurs de résultats socio-économiques seront suivis au niveau de ces autres programmes.

Tableau 1

**Présentation des indicateurs de performance**  
(PAP annexé au projet de budget pour l'an n+1)

Objectif k									
	Unité	n-3	n-2	n-1	n	n+1	n+2	n+3	Année à préciser (1)
		Réalizations			PAP an n.	Cibles			
Indicateur k.1									
<i>Moyens de vérification et précisions méthodologiques</i>									
Indicateur k.2									
<i>Moyens de vérification et précisions méthodologiques</i>									
Etc.									

(1) Lorsqu'une année cible postérieure à n+3 a été définie, préciser l'année cible.

### 3. Les difficultés et défis

Le DPPD/PAP devra comprendre une analyse des principales difficultés rencontrées et des défis qu'elles posent. Cette analyse porte sur chacun des programmes et globalement sur la mise œuvre de la stratégie du ministère. En particulier il convient de confronter les projections financières et de performance du DPPD et des PAP aux objectifs et cibles des stratégies. Si, notamment du fait des contraintes financières, des écarts significatifs sont constatés entre les projections du DPPD et des PAP, des mesures correctrices doivent être proposées. Ces mesures pourront comprendre, par exemple, un étalement dans le temps de la réalisation de certains objectifs des stratégies.

#### B. Le RAP

Le RAP a deux fonctions :

- au sein de l'exécutif, il permet de tirer les leçons de l'exécution du budget de l'année n-1 pour la préparation du budget de l'année n+1 ;
- annexé au projet de loi de règlement, il répond aux obligations de redevabilité, l'exécutif rendant compte et rendant des comptes sur les résultats atteints en matière de performance.

Le RAP suit une présentation analogue à celle du PAP, en se concentrant sur l'exposition des résultats, leur explication, et leur évaluation. Il décrit les activités conduites au cours de l'année sous revue, comme un rapport d'activités classique, puis il présente les résultats en matière de performance, sur la base du suivi des indicateurs figurant dans le PAP et éventuellement d'autres éléments, et les interprète.

De même que pour les PAP, il est souhaitable de consolider les RAP des programmes d'un ministère dans un document unique. Ce RAP ministériel devrait comprendre une partie introductive présentant au niveau du ministère :

- un résumé de l'activité du ministère au cours de l'année, soulignant les faits marquants et les résultats les plus importants survenus au cours de l'année ;

- la présentation de quelques indicateurs stratégiques au niveau du ministère et d'indicateurs socio-économiques finaux présentés dans le PAP ;
- un résumé de l'exécution budgétaire comparant les prévisions et réalisations par programme ;
- la présentation de leçons à tirer de ces résultats.

Ensuite le RAP consolidé devrait présenter par programme l'exécution du PAP sur le plan de la performance :

- Un bilan du programme, qui est le pendant de la présentation stratégique et de la description du programme. Ce bilan vise à expliquer le déroulement des activités du programme et à situer ces activités par rapport aux principaux axes stratégiques.
- Les réalisations par objectif et indicateur. Les résultats en matière de performance doivent être comparés aux prévisions du PAP. Les écarts par rapport aux cibles fixés dans le PAP doivent être expliqués. Les résultats particulièrement mauvais seront commentés et des mesures correctrices seront identifiées.

Le RAP aussi rendre compte des résultats d'exécution financière du PAP par action et projet, de la gestion des autorisations d'engagement et des effectifs selon un format analogue à celui du PAP (les sections du PAP concernant ces éléments sont présentées dans l'annexe sur la pluri-annualité).

### **C. Le calendrier de préparation des PAP et RAP**

Les PAP sont annexés au projet de loi de finances. . Les RAP doivent être joints aux comptes de l'État transmis à la Cour (ou Chambre) des Comptes au plus tard le 30 juin, comme précisé dans l'article 28 de la directive 07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique. Toutefois, des éléments sur les réalisations de l'année précédente doivent être disponibles avant cette date pour que la préparation du budget puisse en tirer profit.

Les projets de PAP et les RAP, ou des éléments substantiels des RAP devraient être joints aux demandes budgétaires présentées par les ministères sectoriels auprès du ministère des Finances. Lors de la finalisation du projet de budget, les ministères doivent mettre à jour les projets de PAP pour assurer leur conformité avec les crédits de paiement du projet de budget.

## **VI. La démarche de performance au niveau opérationnel**

### **A. L'approche**

#### **1. Le dialogue de gestion**

Un élément essentiel dans le développement d'une approche de gestion budgétaire orienté vers la performance est la mise en place de processus d'échanges sur les moyens mis à disposition des entités chargées de cette mise en œuvre, les objectifs qui leur sont assignés et leurs obligations de compte rendu. Cette combinaison de flux d'information, de

concertation et d'engagement est appelée « dialogue de gestion ». Ce dialogue de gestion se fonde sur des procédures, des échéances et des outils. Les outils appuyant ce dialogue comprennent, entre autres, les plans de travail, les tableaux de bord et les contrats de performance. Les directives de l'UEMOA ne précisent pas la nature de ces outils. En effet, ces outils sont à définir en fonction des capacités de chaque organisation et des priorités.

En principe, le dialogue de gestion au sein d'un programme se déroule en cascade : (i) entre le ministre et le responsable de programme ; (ii) entre le responsable de programme et les responsables des unités du premier niveau opérationnel (par exemple, les directeurs des services régionaux déconcentrés) ; (iii) entre les responsables de ces unités et leurs services sous tutelle ; (iv) etc. Les responsables de chacun de ces niveaux doivent s'engager sur des objectifs, un programme d'activités, cohérent avec les moyens que le niveau supérieur s'engage à leur allouer dans le cadre de son budget, et des obligations de compte rendu.

Tous les acteurs participant à la gestion du programme doivent être clairement identifiés. Il doit être précisé par écrit : (i) le champ de leurs responsabilités ; (ii) l'espace d'autonomie en matière de gestion budgétaire qui leur est accordée par le ministre et le responsable de programme, dans le respect de la réglementation nationale ; (iii) les règles de circulation de l'information et les modalités de production de comptes rendus sur leur performance.

## **2. Objectifs et indicateurs**

Au niveau opérationnel, il convient de définir des objectifs et des dispositions opérationnelles qui comprennent :

- la déclinaison des objectifs du programme présentés dans le PAP, cette déclinaison peut être : (i) directe, l'objectif du programme étant repris tel quel au niveau opérationnel ; ou (ii) s'effectuer en spécifiant des objectifs tenant compte des conditions locales<sup>13</sup> ;
- lorsque cela est pertinent, des objectifs « locaux » traduisant une situation problématique rencontrée dans l'entité concernée mais peu fréquente à l'échelon national ;
- des dispositions opérationnelles précisant les activités à conduire, les moyens à mobiliser et les produits attendus.

Plus d'attention que dans le PAP doit être portée sur les indicateurs de moyens et produits. Outre la mesure de l'efficacité, les indicateurs de moyens et de produits peuvent être utilisés pour : (i) décrire les principales activités ; (ii) suivre les dispositions opérationnelles dans des plans de travail ou d'activités ; (iii) définir les engagements réciproques des parties prenantes dans des contrats de performance ou toute autre forme d'accord.

## **B. Les outils**

### **1. Les contrats de performance**

Un contrat de performance passé au sein de l'administration publique est un acte écrit, non juridique, passé entre deux ou plusieurs parties, par exemple entre le ministre et la direction

---

<sup>13</sup> Par exemple, dans ce dernier mode de déclinaison, la déclinaison de l'appui « appui à la conservation des forêts » tiendrait compte des risques spécifiques aux conditions locales (incendie, déforestation, etc.).

d'un service déconcentré. A la différence des contrats classiques, les contrats de performance 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. Ces contrats visent, en général, à mieux cerner la définition des objectifs des programmes ou des organisations, à développer de nouveaux moyens de contrôle et gestion, tout en laissant aux gestionnaires la responsabilité des opérations courantes.

Un contrat de performance rappelle les objectifs généraux, traduit ces objectifs en objectifs opérationnels et définit les engagements de chaque partie. Il couvre en général une période pluriannuelle. Ses projections financières doivent être compatibles avec l'évolution projetée des finances publiques. À la différence des DPPD qui sont des programmes pluriannuels glissants, c'est-à-dire à horizon mobile, les prévisions financières d'un contrat de performance ont souvent 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.

Un esprit contractuel doit gouverner le dialogue de gestion, néanmoins il serait difficile de généraliser les contrats de performance. Ceux-ci seront passés en priorité avec les établissements publics et les directions régionales déconcentrées. Le contrat de performance permet alors d'exercer un contrôle sur ces entités tout en leur accordant une autonomie accrue de gestion. Certaines de ces entités, notamment les directions régionales, peuvent devoir passer un (ou des) contrat(s) couvrant plusieurs programmes.

L'encadré 6 présente un plan de contrat de performance. Un contrat de ce type est accompagné d'annexes qui précisent les obligations de chaque partie, les résultats attendus et le format des divers rapports.

#### **Encadré 6**

##### **Plan d'un contrat de performance**

- Préambule
- Titre I. Dispositions générales
  - Objet du contrat
  - Parties contractantes
  - Objectifs du contrat
  - Durée du contrat
  - Portée du contrat
- Titre II. Engagements des parties contractantes
  - Engagements de la direction régionale
  - Engagements de l'administration centrale
- Titre III. Modalités de suivi et d'évaluation
  - Mécanismes de suivi et d'évaluation
  - Organes de suivi et d'évaluation
  - Fonctionnement des organes de suivi et d'évaluation

➤ Titre IV. Dispositions particulières

- Révision du contrat
- Publication et archivage du contrat

*Source : contrat entre l'administration centrale de la Santé et la direction régionale de la Santé de la région de Taza Al Hoceina Taounate, 2007-2009. Royaume du Maroc*

## 2. Les plans de travail

Les plans de travail (ou plans d'activités) permettent de programmer les activités d'une unité ou entité et d'encadrer l'exécution d'un programme. Ils sont le plus souvent annuels. Ces plans doivent comporter le chronogramme des activités prévues, des indicateurs de performance déclinés de ceux du programme et des indicateurs de moyens et produits reflétant les dispositions opérationnelles et permettant de suivre l'avancement des activités. Ces indicateurs, ou certains de ces indicateurs, peuvent être présentés dans un tableau de bord (cf. section 6.2.3).

Les plans de travail sont développés à divers niveaux de gestion, en particulier par les unités de base sous la supervision des responsables du premier niveau de mise en œuvre opérationnelle du programme ou d'un niveau intermédiaire. Ces plans de travail et les tableaux de bord peuvent d'ailleurs être développés en cascade, comme illustré par le diagramme 2 pour les tableaux de bord. Les objectifs du programme sont alors déclinés et traduits en objectifs opérationnels à chaque niveau de gestion du programme, tandis que les plans de travail préparés par une unité administrative ou un projet sont examinés et consolidés par le niveau supérieur de gestion du programme. Des projets de plans de travail sont préparés avec la demande budgétaire de l'unité concernée pour appuyer cette demande. Toutefois, ils doivent impérativement être mis à jour une fois les arbitrages budgétaires effectués.

Ces plans de travail ou d'activités doivent être cohérents avec le budget alloué à l'organisation concernée. Ils comportent des prévisions budgétaires, mais le degré de détail de ces prévisions doit être apprécié en fonction des dispositions en matière de suivi financier. Rien ne sert de détailler excessivement des budgets d'activités s'il s'avère impossible de les suivre. Pour certaines activités d'une unité administrative, il est préférable de porter les efforts sur le suivi d'indicateurs physiques que d'effectuer des répartitions arbitraires des dépenses réalisées par cette unité administrative entre ces activités. Les plans de travail sont complétés par des plans de passation des marchés et une programmation des besoins de trésorerie conforme au budget.

## 3. Les tableaux de bord

Outil de lecture synthétique, global et rapide, le tableau de bord a vocation à aider les responsables à prendre des décisions. Il présente des indicateurs financiers et non financiers. Il permet à un responsable de connaître l'état d'avancement des activités dont il a la charge et pour lequel il s'est engagé à atteindre un ou plusieurs objectifs annuels. Destiné à suivre pas à pas les réalisations et à effectuer les adaptations nécessaires au fur et à mesure des événements, le tableau de bord est centré sur : (i) les points-clés dans la réalisation des objectifs; (ii) les points critiques (par exemple les goulets d'étranglement) susceptibles de freiner ou de perturber l'activité et, par là, la réalisation des objectifs ; (iii) l'état des leviers de commande disponibles pour, éventuellement, réorienter l'action ou faire face à une situation particulière. Il doit être

produit à un rythme régulier, à définir selon la nature de l'entité. L'encadré 7 présente les principaux éléments d'un plan de tableau de bord.

Les tableaux de bord peuvent être construits en cascade. A chaque niveau de gestion du programme (par exemple, le responsable de programme, une direction régionale, une école) il est défini des objectifs, des activités et des indicateurs de suivi. Chaque entité établit son tableau de bord. Le diagramme 2 illustre cette démarche qu'il serait difficile de généraliser, mais qui peut être pertinente pour certains programmes. Il existe toutefois d'autres approches que l'approche « verticale » illustrée par ce diagramme. Ainsi certaines administrations ont mis en place des tableaux de bord dits prospectifs ou équilibrés (*balanced scorebaord*) qui appuient la recherche de la performance sur quatre piliers : (i) la gestion des ressources financières ; (ii) la relation au citoyen ; (iii) l'amélioration des processus internes ; (iv) l'apprentissage organisationnel et la gestion des ressources humaines.

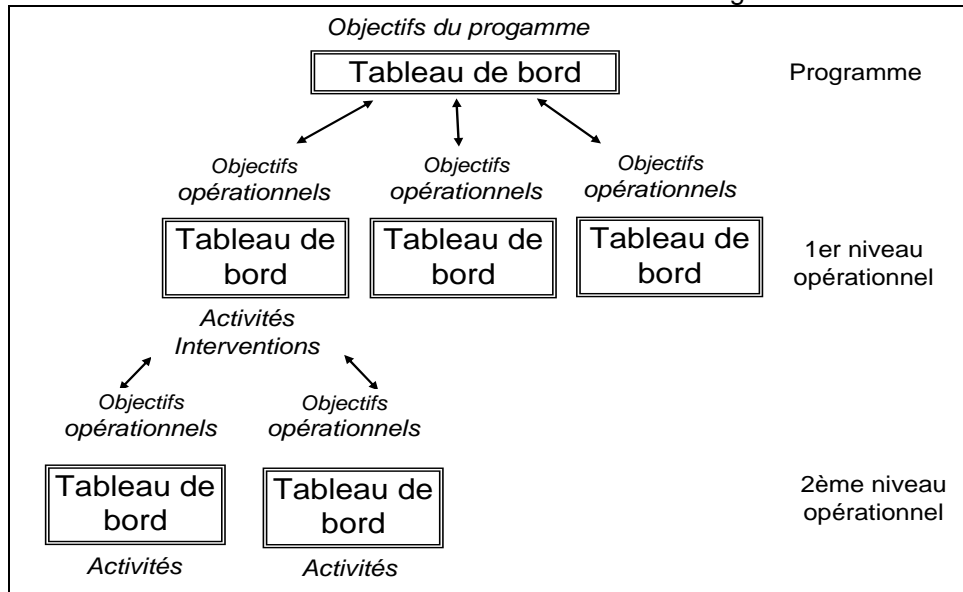
### **Encadré 7**

#### **Principaux éléments d'un tableau de bord**

Un tableau de bord comprend :

- le titre, le champ couvert, la période, le destinataire, l'émetteur, l'unité responsable du suivi, les sources, la date ;
- des indicateurs de performance relatifs aux objectifs mesurés pour la période considérée et accompagnés de pictogrammes servant de «clignotants» ;
- un graphique montrant l'évolution de l'activité, du taux d'engagement des crédits, des moyens utilisés, et comparant cette évolution avec le cheminement théorique ou bien avec l'évolution constatée durant l'année de référence ;
- des illustrations, éventuellement ;
- un commentaire sur la situation, l'atteinte des objectifs, les écarts éventuels entre les cibles et les réalisations, les menaces, les mesures correctrices à envisager s'il y a lieu.

Diagramme 2  
Tableaux de bord et niveaux de gestion



Adapté de Bourguignon A., Malleret V., Norreklit H. : *Balanced Scorecard versus French tableau de bord*. Les cahiers de recherche du groupe HEC, 2001.

## VII. Audit et évaluation

### A. Audit du pilotage de la performance

Il existe différentes formes d'audit de performance. Cette section traite de l'audit de la qualité des programmes, des documents de performance et des processus de pilotage par la performance.

Dans la phase initiale de mise en place des programmes et du suivi de la performance, cet audit s'attachera à vérifier :

- le périmètre des programmes, en s'assurant que le responsable du programme est en situation d'en exercer le pilotage et en examinant les dispositions internes de gestion du programme ;
- 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 ;
- le dispositif d'information sur la performance et la fiabilité de ces informations ;
- la cohérence entre les programmes des ministères pour favoriser l'homogénéité et faciliter la lecture comparative par le Parlement et les organes de contrôle.

En régime de croisière, l'audit du pilotage de la performance est étroitement lié aux RAP. Il est essentiellement destiné à valider les informations de performance fournies par les ministères : véracité de l'information de performance, respect de la méthodologie de collecte et traitement des données, qualité de l'interprétation et de la présentation des informations



de performance, et degré d'exploitation des informations dans la prise de décision et la gestion.

Ce type d'audit a pour but d'améliorer la qualité des PAP et RAP, de développer un processus d'apprentissage interne et de faciliter le dialogue sur la performance. Son esprit est différent d'un contrôle de régularité. Divers dispositifs sont envisageables pour conduire ces audits. Au sein de l'exécutif, un dispositif simple pour engager ce type d'exercice pourrait être constitué d'une cellule interministérielle travaillant sous la responsabilité de la direction du budget<sup>14</sup>. Ces audits peuvent être confiés à la Cour (ou Chambre) des comptes, qui aura de toutes façons à vérifier la qualité des audits conduits au sein de l'exécutif.

## **B. Les évaluations**

Le suivi de la performance doit être complété par des analyses en profondeur de la pertinence des objectifs et des programmes conduites de temps à autre. Ces examens peuvent prendre la forme de revue sectorielle des dépenses publiques ou d'études d'évaluation. Allant au-delà des RAP, les études d'évaluation examinent en plus de la performance la pertinence de la politique, la cohérence des différents éléments de la politique (dispositifs réglementaires, moyens humains et financiers, etc.) et les effets collatéraux plus larges que ceux explicitement visés par les décideurs (par exemple, toute politique de développement a un impact sur l'environnement).

Ces études d'évaluation éclairent la prise de décision quant à l'opportunité de développer, modifier ou éliminer un projet, un programme ou une politique. Les PAP et RAP facilitent la conduite de ces études dans la mesure où ils ont permis d'énoncer clairement les objectifs et de suivre leur degré de réalisation. La conduite d'un programme d'études portant sur l'évaluation de quelques programmes jugés prioritaires ou au contraire problématiques complète le suivi de la performance. Ce programme doit tenir compte des dispositifs de suivi et d'évaluation existants ou en construction, notamment pour le suivi des OMD, afin d'éviter des doubles emplois et d'exploiter au mieux les systèmes de collecte d'information existant.

## **C. Le contrôle externe**

La Cour (ou Chambre) des Comptes est appelée à examiner les résultats des programmes, en évaluer la performance et à donner son avis sur le dispositif de contrôle de gestion et sur les rapports annuels de performance (articles 13, 51 et 75 de la directive 06/2009/CM/UEMOA). L'examen des RAP portera sur la qualité et la fiabilité de l'information fournie. Elle devra aussi vérifier la qualité des audits du pilotage de la performance conduits au sein de l'exécutif ou conduire elle-même ce type d'audit (cf. section 7.1). Ses avis sont accompagnés de recommandations sur les améliorations souhaitées.

La Cour (ou Chambre) des Comptes pourra aussi conduire des audits de performance visant à évaluer l'efficacité et l'efficacé des politiques. Les audits de performance conduits par l'auditeur externe à l'exécutif se rapprochent par plusieurs aspects des études d'évaluation, toutefois il n'appartient pas à l'auditeur externe de juger de la pertinence des objectifs d'un programme.

---

<sup>14</sup> L'article 90 de la directive 07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA précise : « les contrôleurs financiers évaluent a posteriori les résultats et les performances des programmes ». Toutefois, cette activité étant différente des contrôles classiques de régularité, la composition de cette cellule ne doit pas être limitée aux seuls contrôleurs financiers.

Le Parlement aura à examiner les PAP annexés à la loi de finances (article 46 de la directive 06/2009/CM/UEMOA) et les RAP lors de l'examen du projet de la loi de règlement (article 63). La Cour (ou Chambre) des Comptes et le Parlement devront être dotées des capacités adéquates pour assurer ces nouvelles fonctions.

Guide méthodologique pour la mise en œuvre de la Directive portant loi de  
finances au sein de l'UEMOA

-

**Annexe n°3 : les contrôles externes**

## SOMMAIRE

<b>Introduction.....</b>	<b>4</b>
<b>I. Le contrôle parlementaire.....</b>	<b>5</b>
<b>A. Le contrôle parlementaire sur les lois de finances.....</b>	<b>6</b>
1. Le débat d'orientation budgétaire .....	6
2. Le contrôle du Parlement au moment du vote du projet de loi de finances.....	8
3. Le contrôle du Parlement sur l'exécution des lois de finances .....	11
4. Le vote de la loi de règlement.....	12
<b>B. Le contrôle parlementaire permanent .....</b>	<b>12</b>
1. Le contrôle de l'exécution du budget en cours d'année.....	12
2. Le droit d'auditionner les ministres.....	13
3. Le droit du Parlement de faire des contrôles .....	13
4. Le contrôle temporaire par les commissions d'enquête.....	14
5. L'assistance de la Cour des comptes au Parlement .....	14
<b>II. Le contrôle externe des lois de finances .....</b>	<b>16</b>
<b>A. Place et rôle de la Cour des comptes .....</b>	<b>16</b>
1. La position de l'institution dans l'organisation des pouvoirs publics .....	17
2. Le statut des membres de la Cour des comptes.....	17
3. La procédure applicable aux activités de la Cour .....	17
<b>B. Le contrôle juridictionnel des comptes des comptables publics .....</b>	<b>18</b>
1. La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public .....	18
2. La régulation de la responsabilité des comptables :la remise gracieuse .....	20
3. Les garanties de la gestion des comptables publics : .....	21
4. La responsabilité disciplinaire des comptables publics.....	22
5. Le cas particulier de la gestion de fait.....	22
<b>C. La responsabilité pour faute de gestion .....</b>	<b>24</b>
1. Les personnes justiciables.....	24
2. Les principes de procédure qui pourraient être appliqués pour faute de gestion .....	30
3. Les sanctions .....	31
<b>D. Le contrôle de la gestion de l'ordonnateur par le juge des comptes .....</b>	<b>31</b>
1. L'appréciation des objectifs .....	32
2. Le contenu de cette mission.....	32
3. La procédure inhérente au contrôle de gestion.....	33

<b>E.</b>	<b>L'efficacité du contrôle .....</b>	<b>34</b>
1.	L'approche par la sanction.....	35
2.	L'approche par l'influence .....	35
3.	L'approche par le champ et l'intensité des contrôles.....	35
4.	- L'approche politique .....	35
<b>F.</b>	<b>Le contrôle par le citoyen .....</b>	<b>36</b>
 <b>Conclusion .....</b>		 <b>37</b>

## **Introduction**

La présente annexe a pour objet de préciser les modalités pratiques de la mise en place des contrôles externes sur les finances publiques prévus par les Directives portant loi de finances<sup>1</sup> et règlement général sur la comptabilité publique<sup>2</sup> au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA). Le contrôle des finances publiques est un impératif démocratique en ce sens que les citoyens à qui la nation demande une contribution publique doivent être en mesure, directement ou indirectement par l'intermédiaire de leurs représentants, d'en apprécier la nécessité, de la consentir, de suivre et de contrôler son emploi.

La présente annexe se bornera à essayer de préciser les modalités pratiques des contrôles externes qui pourraient être mis en place pour faire en sorte que le citoyen contribuable ait une assurance raisonnable que la contribution publique a été employée dans des conditions régulières et efficace.

Les développements qui suivent doivent s'inscrire dans le cadre constitutionnel propre à chaque Etat et sous réserve de leur compatibilité avec les dispositions constitutionnelles en vigueur

### **Quel est le champ de ces contrôles ?**

L'article 55 de la directive dispose que tous les concours financiers de l'Etat aux organismes publics doivent être approuvés dans une loi de finances et définit la notion d'organismes publics sur lesquels doivent porter les contrôles. Ces contrôles doivent porter sur l'ensemble des entités qui composent le secteur public et qui emploient des deniers publics :

- L'État ;
- Les collectivités locales ;
- Les personnes morales de droit public ;
- Les personnes morales de droit privé investies d'une mission de service public.

### **Quel est l'objet de ces contrôles ?**

En premier lieu, les contrôles ont pour objet de s'assurer de l'emploi régulier des fonds publics.

La régularité comporte deux aspects :

- 1) l'honnêteté dans le maniement de fonds publics et donc l'absence de détournement à des fins privées ;

---

<sup>1</sup> Directive n° 06/2009/CM/UEMOA.

<sup>2</sup> Directive n° 07/2009/CM/UEMOA.

- 2) l'exécution de la dépense conformément aux procédures législatives et réglementaires (budgétaires et comptables) en vigueur dont l'objet est aussi d'assurer la transparence de la gestion publique.

En second lieu, les contrôles doivent permettre de s'assurer du bon emploi des deniers publics c'est-à-dire d'un emploi raisonnable et prudent des deniers publics dans le but de mettre en œuvre des politiques publiques. Il convient donc de s'assurer que les buts poursuivis par une politique publique ont été atteints par une procédure d'évaluation qui vise à :

- vérifier la pertinence et la cohérence des objectifs de départ ;
- apprécier la mise en œuvre des moyens ainsi que leur adéquation aux objectifs ;
- mesurer l'efficacité de l'action, c'est à dire le degré d'atteinte des objectifs ;
- examiner la durabilité des effets observés.

D'une façon générale, le gouvernement prépare les projets de lois de finances, le Parlement les vote en les amendant, le Gouvernement les exécute et le Parlement en contrôle l'exécution par lui-même et grâce au concours d'institutions de contrôle externe. Il convient donc de s'assurer :

- que le Parlement joue son rôle dans la phase de préparation, de vote et de contrôle de l'exécution de la loi de finances ;
- que les institutions (Cour des comptes) exercent un contrôle externe de l'action du Gouvernement ;
- que les citoyens sont en mesure de s'assurer de l'emploi régulier et efficace de la contribution publique.

## **I. Le contrôle parlementaire**

Il est d'abord important de souligner la nécessité de prévoir dans le texte constitutionnel le droit du Parlement de contrôler l'action du gouvernement dans tous les domaines et donc celui du contrôle des lois de finances. Ainsi par exemple l'article 81 de la constitution de la république du Togo dispose: « *l'assemblée nationale vote en dernier ressort la loi. Elle contrôle l'action du gouvernement* ».

Le contrôle parlementaire sur le budget de l'Etat peut s'exercer à différents moments du cycle budgétaire :

- lors de l'élaboration du budget, à l'occasion du débat d'orientation budgétaire et du vote de la loi de finances ;
- lors de l'exécution du budget grâce aux rapports trimestriels d'exécution et au suivi exercé par la commission des finances du Parlement ;
- après son exécution notamment lors du vote de la loi de règlement.

Il convient de souligner que la loi de finances d'une année est liée à la fois à l'exécution de la loi de finances de l'année précédente et à la loi de finances des années suivantes; c'est pourquoi le Parlement doit constamment disposer d'une

information budgétaire complète et fiable et au besoin d'être en mesure de vérifier l'information qui lui est fournie.

## A. Le contrôle parlementaire sur les lois de finances

### 1. Le débat d'orientation budgétaire

L'article 57 de la directive dispose : « *Le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle visé à l'article 52 de la présente Directive, éventuellement accompagné des documents de programmation pluriannuelle des dépenses visé à l'article 53 de la présente Directive est adopté en Conseil des Ministres. Ces documents sont publiés et soumis à un débat d'orientation budgétaire au Parlement au plus tard à la fin du deuxième trimestre de l'année* ».

Le débat d'orientation budgétaire peut être un moment important du contrôle politique du Parlement sur la loi de finances dans la mesure où il intervient avant le dépôt du projet de LFI et peut donc influencer sur les choix du Gouvernement

Le Gouvernement est tenu de déposer le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle (DPDEP) adopté en conseil des ministres ce qui donne à celui-ci un caractère officiel d'engagement politique. Le DPDEP détermine la stratégie budgétaire et financière de l'Etat à moyen terme et met en perspective les principaux paramètres qui déterminent l'évolution probable de la conjoncture, les perspectives de ressources et de dépenses. Il prévoit la situation des entreprises publiques et des organismes publics liés à l'Etat ainsi que 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. Le débat parlementaire porte donc à cette période de l'année sur la stratégie à moyen terme compte tenu de l'environnement économique et politique

Il donne donc au Parlement l'occasion de s'exprimer sur les choix du Gouvernement, de faire valoir son point de vue sur les orientations qui lui sont proposées. Ce débat ne se conclue pas par un vote sur les rapports qui sont examinés, ce qui laisse d'autant plus d'espace et de liberté lors de la discussion.

Ce document est accompagné éventuellement de ceux prévus aux articles 52 et 53 de la directive. Le projet de loi de finances de l'année est élaboré par référence à un document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle couvrant une période minimale de trois ans. Sur la base d'hypothèses économiques précises et justifiées, le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle évalue le niveau global des recettes attendues de l'Etat, décomposées par grande catégorie d'impôts et de taxes et les dépenses budgétaires décomposées par grande catégorie de dépenses. Ce document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle évalue également l'évolution de l'ensemble des ressources, des charges et de la dette du secteur public en détaillant en particulier les catégories d'organismes publics visées à l'article 55 de la présente Directive. Il prévoit la situation financière des entreprises publiques sur la période considérée et éventuellement les concours que l'Etat peut leur accorder. Il fixe enfin 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.



Le Parlement peut donc disposer d'informations d'origine gouvernementale qui vont lui permettre de mettre en perspective les finances publiques non seulement pour l'année en cours mais pour une période minimale de trois ans. Le Parlement se trouve donc associé au cadrage macroéconomique de la vie financière de l'Etat

Le débat d'orientation budgétaire ne doit pas remettre en cause le monopole du gouvernement de présenter le projet de loi de finances de l'année ni même instituer une sorte de participation directe du Parlement au processus d'élaboration de la LFI. Il s'agit plutôt d'organiser une sorte de consultation du Parlement sur les choix du gouvernement et de lui permettre d'indiquer ses préférences et ses réticences. La majorité parlementaire peut alors être en mesure de peser sur les arbitrages gouvernementaux plus efficacement qu'elle ne peut le faire au moment du vote du budget (voir infra).

Le choix de la date (fin du deuxième trimestre) est aussi important. Au moment où ce débat a lieu le Parlement dispose des résultats de l'exécution budgétaire de l'exercice N- 2 et du rapport de la Cour des comptes relatif à cet exercice et éventuellement de son avis sur les procédures de contrôle interne, du contrôle de gestion et de la qualité des procédures comptables.

Ce rapport peut être assorti de recommandations. Il concerne, certes un exercice clos depuis 18 mois au moment du débat d'orientation budgétaire mais il a le mérite de donner au Parlement des informations dont la source est autre que gouvernementale.

Le Parlement peut alors interpeller le gouvernement sur le suivi d'éventuelles recommandations ou critiques de la Cour des comptes. Ainsi, lorsque la Cour des comptes a relevé dans son rapport des sous évaluations de crédit dès le budget initial, des insuffisances de crédits de paiement à la clôture de l'exercice, des sous budgétisations qui affectaient le budget de l'exercice N-2 le dialogue avec le gouvernement peut être enrichi.

Les documents présentés par le gouvernement à l'occasion du débat d'orientation budgétaire de l'exercice N+1 peuvent faire l'objet d'une attention particulière de la commission des finances du Parlement.

Ce débat d'orientation budgétaire peut être un moment politique fort du contrôle parlementaire sur la politique mise en œuvre par le gouvernement. Toutefois pour atteindre cet objectif, le Parlement doit disposer :

- des informations prévues par la Directive et selon le calendrier arrêté ;
- de la volonté de se saisir de ce moment pour placer le débat dans une perspective longue et cohérente avec les hypothèses économiques et les règles de l'UEMOA et les objectifs de développement du pays ;
- des moyens nécessaires à la vérification de la cohérence et de la qualité des hypothèses retenues par le gouvernement pour bâtir son rapport. Pour le moment, la Cour des comptes est le seul organe de contrôle externe et indépendant susceptible d'aider le Parlement à ce moment du débat budgétaire.

**Le Parlement dispose d'informations essentielles pour que le débat d'orientations budgétaires soit riche et important politiquement. Toutefois en l'état actuel de la directive la Cour des comptes n'est pas tenu de déposer son rapport sur la loi de règlement au moment du DOB. Ce serait pourtant un**

**élément important d'information du Parlement si la Cour faisait connaître son opinion sur les résultats de l'exercice précédent au moment du DOB de l'année. Cette suggestion pourrait être faite aux Etats qui le souhaitent.**

## 2. Le contrôle du Parlement au moment du vote du projet de loi de finances

### a. Le dépôt de la loi de finances initiale

Le projet de loi de finances adopté en conseil des ministres et déposé sur le bureau du Parlement doit respecter un certain nombre de contraintes.

Tout d'abord, les contraintes externes :

- il doit être cohérent avec le document de programmation budgétaire et économique couvrant une période minimale de trois ans (article 52). Ce document d'origine gouvernementale, doit présenter, sur la base d'hypothèses économiques « précises et justifiées » une évaluation des recettes et des dépenses y compris la charge de la dette. Il détermine les conditions de l'équilibre budgétaire sur le moyen terme. Le Parlement dispose aussi des conclusions du débat d'orientation budgétaire pour apprécier le contenu du projet de loi de finances déposé et vérifier que les préoccupations du Parlement exprimées au moment du DOB ont été prises en compte ;
- ce projet de loi doit aussi respecter les objectifs d'équilibre budgétaire et financier en application du pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité. Cette contrainte extérieure doit être prise en compte par le Gouvernement et peut être vérifiée par le Parlement. En particulier l'équilibre budgétaire et financier doit être conforme aux prescriptions du pacte de convergence. Il appartient au Parlement de s'assurer que le projet de LFI est cohérent avec Le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle.

Les contraintes de présentation :

- tous les concours aux organismes publics doivent être inclus dans une loi de finances qu'il s'agisse des concours aux collectivités locales ou aux organismes de protection sociale ;
- l'article 45 détaille avec précision le contenu du document qui constitue la loi de finances et l'article 46 liste les documents qui l'accompagne. Ces dispositions paraissent de nature à permettre un contrôle efficace du Parlement ;
- la date du début de la session budgétaire n'est pas précisée et est renvoyée au législateur national, mais il est nécessaire que le projet de loi soit déposé à une date qui permette au Parlement d'exercer dans des conditions normales de calendrier son rôle de contrôle et d'approbation du budget ;
- le projet de loi de finances doit être sincère (article 30) c'est-à-dire procéder à une évaluation réaliste des recettes et des dépenses ;
- le projet de loi de finances doit retracer toutes les recettes et toutes les dépenses sans contraction entre les unes et les autres ;

- le projet de loi de finances ne doit affecter des recettes à certaines dépenses sous réserve de l'existence de budgets annexes et de comptes spéciaux ;
- les principes budgétaires ; sincérité équilibre universalité annualité ont pour objet d'assurer au Parlement qu'il délibère sur un projet représentant fidèlement et intégralement l'ensemble des recettes et des dépenses de l'Etat pour une année. Il appartient au Parlement et plus précisément à la commission des finances de s'assurer de leur respect.

La quantité et la diversité des documents qui sont fournis au Parlement en application de la directive peuvent permettre au Parlement d'avoir une connaissance approfondie des projets du Gouvernement. Il reste que, pour que le Parlement puisse exercer ses prérogatives au moment du vote de la loi, il doit se donner les moyens de procéder à l'analyse du projet de loi.

La commission des finances du Parlement doit être le lieu où le projet de loi de finances est examiné avant le débat en séance publique. Elle doit disposer d'un temps suffisant pour effectuer sa mission qui ne saurait se limiter à la durée de la session budgétaire. En effet les rapporteurs de cette commission doivent suivre la préparation du projet de loi en amont de son dépôt sur le bureau du Parlement par des demandes de justification des crédits demandés par les ministères. Cet examen doit donner lieu à la rédaction de rapports destinés à éclairer les parlementaires. Ainsi, le rapporteur général de la commission des finances peut être chargé d'établir un rapport sur l'équilibre général du budget, la qualité des informations et hypothèses qui sous-tendent la loi de finances, l'inscription du texte dans le cadre de l'UEMOA. Des rapporteurs spéciaux peuvent être désignés pour être les correspondants permanents des ministères et ainsi être en mesure d'apprécier le caractère plus ou moins réaliste des prévisions de recettes et de dépenses, de même que l'exécution des programmes antérieurs.

Il faut noter que lors du dépôt du projet de LFI le projet de loi de règlement relatif à l'année n-1 doit être déposé (article 63 de la directive). Ce projet de loi est accompagné de l'avis de la Cour des comptes sur la qualité des procédures et des comptes ainsi que sur les rapports annuels de performance. Les éléments de ce rapport et plus particulièrement les recommandations peuvent être pris en compte par la commission des finances et par le Parlement.

Pour exercer leur mission les rapporteurs de la commission des finances doivent pouvoir obtenir les informations qu'ils estiment nécessaires. Ils doivent pouvoir adresser des questionnaires à l'administration laquelle doit être dans l'obligation de répondre dans un délai déterminé.

La commission des finances doit pouvoir auditionner les ministres et les hauts-fonctionnaires (gestionnaires et responsables de programmes) sur les programmes dont ils ont la charge et pour lesquels ils demandent des crédits. En outre, si la session budgétaire commence au début du quatrième trimestre de l'année précédant l'année budgétaire les résultats de l'année précédente sont connus et arrêtés même si la loi de règlement n'est pas encore formellement adoptée. L'article 63 prévoit que le dépôt de la loi de règlement accompagné du rapport de la Cour des comptes prévu à l'article 51 a lieu au plus tard au début de la session budgétaire.

Afin de permettre à la commission des finances de travailler avec les ministères avant le dépôt officiel du projet de loi de finances, il serait opportun que le rapport de la Cour des comptes soit rendu dès la fin du deuxième trimestre. Pour que cela soit possible, il

faut que la Cour de comptes soit en possession des rapports annuels de performance de l'année n dès la fin du premier trimestre de l'année n + 1. Ceci paraît d'autant plus nécessaire que le rapport de la Cour des comptes donne son avis sur les rapports annuels de performance relatifs à l'exercice précédent le contrôle interne et les procédures comptables. La publication de ce rapport de l'article 51 à la fin du deuxième trimestre de l'année précédant l'exercice budgétaire auquel la loi de finances s'appliquera coïnciderait avec le débat d'orientation budgétaire (voir supra).

b. Le vote de la loi de finances initiale

Les articles 58 à 63 définissent la procédure de vote de la loi de finances

Quelques principes peuvent être dégagés de ces articles :

- la durée de la session budgétaire : elle n'est pas fixée par le texte mais elle doit être prévue par chacun des Etats de sorte que la loi de finances soit adoptée avant le début de l'exercice budgétaire ;
- la date du dépôt du projet de LFI : il est nécessaire que le Gouvernement soit tenu de déposer son projet à une date qui soit compatible avec la durée de la session budgétaire laquelle doit se terminer avant le début de l'exercice. S'il n'y parvient pas, une session parlementaire extraordinaire d'une durée égale au retard avec lequel le Gouvernement a déposé son projet est automatiquement organisé de sorte que le Parlement dispose de la durée de la session ;
- la durée de la session parlementaire consacrée à l'adoption de la LFI : le Parlement dispose d'un délai, mais ne peut dépasser ce délai sous peine d'être privé de son pouvoir budgétaire. En effet, s'il ne parvient pas à adopter le budget dans le délai imparti, le Gouvernement peut mettre en vigueur son projet par ordonnance. Toutefois ces éléments ne sont pas de nature à affaiblir le contrôle du Parlement mais doivent inciter à rechercher l'efficacité du travail parlementaire.

En ce qui concerne le droit d'amendement du Parlement celui-ci est strictement encadré par les articles visés ci-dessus. Le Gouvernement peut soulever l'irrecevabilité de tout amendement qui aurait pour conséquence de diminuer une recette ou d'augmenter une charge. De même la nomenclature budgétaire, ainsi que les budgets annexes et les comptes spéciaux s'imposent au Parlement. Ces dispositions sont classiques et ont pour objet de permettre l'adoption du budget dans les délais sans détérioration de l'équilibre budgétaire. Toutefois, quelques points peuvent être soulevés et permettre au Parlement de conserver un pouvoir d'amendement :

- si la discussion ne peut s'engager sur la base d'un amendement qui proposerait une diminution de recettes ou une augmentation de charges, rien n'empêche le Gouvernement de reprendre à son compte une telle proposition. En particulier, le Gouvernement peut accepter de mettre en discussion des amendements « compensés » par exemple lorsqu'une augmentation de charges est compensée par une augmentation de recettes ;
- le Parlement doit voter en premier lieu les recettes et les augmenter (modification des taux d'imposition, création de nouveaux impôts ou taxes). Dans cette hypothèse il peut se créer une sorte de marge de manœuvre en vue du vote de la seconde partie relative aux dépenses. Il reste toutefois que

le Gouvernement conserve la maîtrise du débat et s'opposer à l'augmentation d'une dépense même gagée par l'augmentation des recettes.

Le droit d'amender le projet de LFI est encadré et au stade de discussion elle-même : le Parlement ne peut faire que des choix limités. Il convient de souligner l'importance du débat d'orientation budgétaire (voir supra) au cours duquel le Parlement peut indiquer sa volonté sans contrainte de procédure. Le Gouvernement peut ainsi prendre en compte dans son projet les demandes des parlementaires y compris celles conduisant à des diminutions de recettes ou des augmentations de dépenses. Le Parlement peut aussi proposer des modifications de nomenclature budgétaire lors du débat d'orientation budgétaire, ce qu'il ne peut plus faire lors de la discussion budgétaire. Le Parlement dispose du rapport de la Cour des comptes accompagnant le projet de loi de règlement au moment de la discussion budgétaire (cf. supra).

### 3. Le contrôle du Parlement sur l'exécution des lois de finances

Les articles 47 et 48 de la directive décrivent les conditions de dépôt d'une loi de finances rectificatives (LFR). Une LFR doit être déposée lorsque les hypothèses sur lesquelles a été construite la LFI sont modifiées (situation budgétaire, excédent de recettes, mesures législatives nouvelles affectant l'équilibre du budget).

Cette obligation est dépourvue de sanction autre que politique, mais il appartient au Parlement de se tenir informé de l'évolution de la situation budgétaire.

Pour cela il dispose de plusieurs moyens.

Tout d'abord, les rapports trimestriels d'exécution du budget qui comportent :

- le rappel des autorisations budgétaires votées selon le degré de précision du vote des autorisations accompagné et complété des virements et transferts de crédit ainsi que des mesures de régulation budgétaire ;
- l'état des autorisations d'engagement consommées ;
- l'état des crédits de paiement mandatés et payés ;
- le solde des crédits disponibles en autorisation de mandatement et de paiement.

Ensuite la communication obligatoire d'informations. En application de l'article 23 de la directive les ouvertures de crédits par décret d'avance sont possibles en cas de nécessité impérieuse d'intérêt national. Ces décrets sont portés à la connaissance du Parlement. De même en application des articles 25 et 67 le recours à la procédure d'annulation de crédits par arrêté du ministre des finances doit être communiqué au Parlement.

Le Parlement peut donc faire pression sur le Gouvernement pour qu'il dépose un projet de LFR s'il estime que les conditions posées par l'article 48 sont réunies. L'article 47 décrit les conditions de forme que doit respecter le projet de LFR, conditions qui peuvent être vérifiées grâce aux informations dont le Parlement est destinataire (cf. supra).

#### 4. Le vote de la loi de règlement

Le vote de la loi de règlement a pour objet de constater la conformité entre les comptes des ordonnateurs et des comptables, c'est donc *a priori* un acte technique sans grande portée politique. Pourtant, il est accompagné du rapport de la Cour des comptes prévu à l'article 51 qui donne son avis sur le dispositif de contrôle interne et de contrôle de gestion ainsi que sur les rapports annuels de performance. Cet avis est accompagné de recommandations et améliorations souhaitables. La Cour des comptes, organe indépendant, donne ainsi un avis extérieur au Parlement sur la qualité de l'exécution budgétaire et sur les rapports de performance dont l'objet est de rendre compte de l'efficacité et de l'efficience des politiques publiques mises en œuvre. La date du dépôt de ce rapport n'est pas indifférente. La directive précise qu'il doit être déposé au plus tard le jour de l'ouverture de la session budgétaire laquelle devrait commencer au début du troisième trimestre précédent ledit exercice.

Il serait souhaitable que dans la mesure du possible le rapport de la Cour des comptes soit connu plus tôt dans l'année (fin du deuxième trimestre) de sorte que le Parlement soit pleinement informé au moment du débat d'orientation budgétaire et de la discussion d'une LFR (voir supra).

#### B. Le contrôle parlementaire permanent

Les dispositions régissant le contrôle parlementaire doivent être inscrites dans un texte de rang constitutionnel ; ainsi la constitution du Togo prévoit à son article 96 : « *les membres du gouvernement [...] sont également entendus sur interpellation, par l'Assemblée nationale, sur des questions écrites ou orales qui leur sont adressées* ».

Ces dispositions d'ordre général sont applicables aux lois de finances.

#### 1. Le contrôle de l'exécution du budget en cours d'année

La loi de finances UEMOA prévoit en son article 74 : « *Sans préjudice des pouvoirs généraux de contrôle du Parlement, les Commissions des finances veillent au cours de la gestion annuelle, à la bonne exécution des lois de finances. A cette fin, le Gouvernement transmet trimestriellement au Parlement, à titre d'information, des rapports sur l'exécution du budget et l'application du texte de la loi de finances. Ces rapports sont mis à la disposition du public. Les informations ou les investigations sur place que le Parlement pourrait demander ne sauraient lui être refusées. Il peut auditionner les ministres* ».

Les rapports trimestriels d'exécution du budget sont destinés à assurer l'information parlementaire de façon permanente. Leur confection relève de la responsabilité du Gouvernement. Ces rapports devraient comporter :

- le rappel des autorisations budgétaires votées selon le degré de précision du vote des autorisations accompagné et complété des virements et transferts de crédit ainsi que des mesures de régulation budgétaire ;
- l'état des autorisations d'engagement consommées ;
- l'état des crédits de paiement mandatés et payés ;

- le solde des crédits disponibles en autorisation de mandatement et de paiement.

Ces rapports remis au Parlement peuvent être analysés par la commission des finances qui dispose donc d'informations au moment du débat d'orientation budgétaire puis au moment de la discussion budgétaire lui permettant de s'assurer de la cohérence des documents entre eux. L'étude de ces rapports peut conduire la commission des finances à adresser des questionnaires aux ministres et à leur administration afin de compléter l'information du Parlement. L'obligation de répondre au Parlement dans un délai préalablement fixé doit figurer dans une loi organique.

## 2. Le droit d'auditionner les ministres

Ce droit d'audition peut être réservé à la commission des finances sur proposition de son président au président de l'assemblée parlementaire. Ce droit d'audition pourrait être limité au cas où le Parlement décèle des anomalies dans le rapport qui lui est transmis sur l'exécution des lois de finances par exemple des consommations de crédits trop importantes eu égard au restes à payer au cours de l'exercice. Ce droit d'audition pourrait être utilisé lorsqu'à l'occasion de ses propres contrôles ou de contrôles confiés à la Cour des Comptes (voir infra) des anomalies ou irrégularités seraient décelées. La demande d'audition devrait être transmise au chef du gouvernement qui a l'obligation de demander au ministre concerné de répondre à la convocation dans un délai raisonnable (ex.30 jours).

**Il s'agit de ne pas banaliser ce droit d'audition qui pour être efficace doit être solennel et relativement rare.**

Il s'agit aussi de permettre au chef du gouvernement de conduire la politique de son gouvernement sans être harcelé par un contrôle parlementaire trop tatillon.

## 3. Le droit du Parlement de faire des contrôles

Le Parlement peut réaliser lui-même des contrôles sur pièces et surplace et doit pouvoir avoir accès à tous les organismes qui concourent à l'exécution budgétaire et qui gèrent des fonds publics (ex. organismes publics).

Le résultat de ces contrôles prend la forme d'un rapport d'informations approuvé par la commission qui peut contenir des recommandations et préconisations sur le domaine qui a fait l'objet de l'enquête. Au-delà du contrôle lui-même le Parlement doit s'assurer que les préconisations qu'il a suggérées ont été prises en compte. C'est encore une disposition d'ordre constitutionnelle qui peut garantir qu'une place dans l'ordre du jour de l'assemblée sera réservée au contrôle de l'action du gouvernement et à l'évaluation des politiques publiques. Ce contrôle permanent suppose que le Parlement dispose de moyens qui lui sont propres et qui lui permettent d'exercer ce rôle. Il doit pouvoir s'appuyer sur une administration propre et différente de celle de l'État mais aussi disposer de moyens budgétaires suffisants pour avoir recours à des cabinets d'experts privés si cela lui paraît opportun. Le travail de contrôle et d'évaluation qui en résulte permet au Parlement de disposer de ses propres sources d'information et de suggérer par l'intermédiaire de recommandations des évolutions dans la pratique du pouvoir exécutif. Le contrôle permanent du Parlement est essentiel, car il permet à la représentation nationale de disposer d'informations en temps réel et d'effectuer ses

propres analyses de la situation budgétaire et de réagir vite en cas de dérapage ou de crise sans dépendre du pouvoir exécutif. Il faut qu'il dispose de moyens matériels et humains lui permettant d'être indépendant dans l'exercice de ses missions de contrôle.

#### 4. Le contrôle temporaire par les commissions d'enquête

Les législations nationales peuvent prévoir la création de commissions d'enquête sur un sujet précis qui peut concerner les finances publiques.

Ces commissions constituées pour une durée limitée disposent de pouvoirs beaucoup plus étendus. Elles peuvent entendre toute personne dont l'audition lui paraît utile et recourir à la force publique, faire prêter serment et engager des poursuites en cas de faux témoignage ou de subornation de témoin. Les règles permettant la création de commissions d'enquête doivent être déterminées par un texte de rang supérieur voir constitutionnel. La création de ce type de commission doit rester exceptionnelle mais répond au souci légitime du Parlement de faire face à une situation exceptionnelle et lorsque les moyens ordinaires à la disposition du Parlement paraissent insuffisants. Elles peuvent être constituées dans le domaine des finances publiques.

D'autres modalités de contrôle moins formalisées peuvent exister.

Le parlement peut, ainsi, constituer des missions d'information dont la composition peut relever de plusieurs commissions parlementaires. Ces missions créées pour une durée limitée peuvent se déplacer en tous lieux pour apporter un éclairage concret sur des questions transversales. Elles travaillent sans formalisme particulier et procède principalement à l'évaluation des politiques publiques.

**Le contrôle des finances publiques est en premier lieu l'affaire du Parlement qui vote le principe et les modalités de la contribution publique. Les modalités d'exercice de ce contrôle parlementaire doivent être définies dans un texte de niveau constitutionnel. Le parlement doit ensuite disposer des moyens matériels et humains suffisants pour exercer sa mission ; il doit aussi pouvoir disposer d'autres moyens externes de contrôler l'action du gouvernement.**

#### 5. L'assistance de la Cour des comptes au Parlement

L'organisation de la Cour des comptes et son positionnement dans l'ensemble des pouvoirs publics sera traité ci-dessous dans la partie consacrée au contrôle externe. Il s'agit ici d'examiner les conditions dans lesquelles la Cour peut apporter une assistance au Parlement dans sa mission de contrôle des lois de finances. « *Le Parlement peut demander la réalisation de toutes enquêtes nécessaires à son information* » (article 75).

Cette mission d'assistance de la Cour au Parlement ne doit pas être confondue avec les autres missions qui incombent à la Cour en particulier avec le rapport qu'elle doit présenter au moment du vote de la loi de règlement (cf. supra A.4) et qui découle de l'application de l'article 51 de la Directive relative aux lois de finances. Il s'agit d'enquêtes que le Parlement estime nécessaire à son information. En l'absence de précisions ces enquêtes peuvent porter sur :



- l'évaluation d'une politique publique : le Parlement peut constater au vu des rapports annuels de performance des programmes de santé publique que les indicateurs de performance ne sont pas satisfaisants et décider de demander à la Cour des comptes de faire l'évaluation de la politique de santé mise en œuvre : l'emploi des fonds publics est-il efficace ? Efficace ? Régulier ? les moyens consacrés sont-ils suffisants ? est-ce que la tendance observée sur plusieurs années est positive ou non ? La Cour devra répondre à ces questions dans le rapport spécial qu'elle consacrera à cette question ;
- le fonctionnement d'un service de l'Etat (ministère, service déconcentré budget annexe ou compte spécial) : le Parlement peut souhaiter qu'une enquête soit conduite s'il a des informations sur des dysfonctionnements notamment en provenance de la Cour elle-même dans le rapport déposé avec la loi de règlement mais aussi avec ses propres sources : rapport de la commission des finances et commission d'enquête.

Ces rapports de la Cour doivent décrire l

- le cadre juridique et financier dans lequel s'inscrit la politique publique ou les services enquêtés : évolution du cadre juridique sur plusieurs années, moyens budgétaires consacrés y compris ceux qui ne seraient pas correctement imputés ;
- l'application de la réglementation en vigueur qu'il s'agisse de celle qui est applicable aux recettes et aux dépenses ou de celle propre à la politique publique examinée ;
- la description du rôle des acteurs et la recherche d'éventuelles lourdeurs ou sources d'inefficacité : une procédure administrative peut être trop lourde ou inadaptée ou au contraire insuffisamment sécurisée ;
- l'analyse des résultats obtenus grâce aux indicateurs en premier lieu en s'intéressant plus particulièrement à la façon dont ils sont renseignés. La qualité de l'information dépend de la fiabilité du système d'information et de la continuité de la chaîne qui produit les indicateurs.

Cette analyse doit aussi comporter un examen critique des indicateurs retenus (ex. Sont-ils trop nombreux, pas assez ? Sont-ils pertinents pour mesurer l'efficacité d'une politique publique ?

Ces rapports doivent comporter autant que possible des recommandations susceptibles d'améliorer les performances : simplification du cadre juridique, sécurisation des procédures, respect des normes modification du cadre budgétaire et des indicateurs sans pour autant recommander une modification des objectifs. Il appartient au Parlement et à lui seul de déterminer les objectifs et de modifier les priorités. La Cour des comptes ne saurait s'engager sur ce terrain politique sans enfreindre sa mission.

Les conclusions de ces enquêtes doivent être communiquées au Parlement dans un délai contraint (huit mois en France) et leur publication doit pouvoir être décidée par le Parlement.

L'assistance de la Cour des Comptes au Parlement dans le domaine du contrôle des finances publiques prévu à l'article 75 sous la forme d'enquêtes doit rester compatible avec la nécessaire indépendance de la Cour. Cette disposition pose la question du positionnement de la Cour des Comptes par rapport au Parlement. La Cour doit être une institution de contrôle indépendante et son programme de travail ne doit pas dépendre uniquement des demandes du Parlement et des obligations qui pèsent sur elle en application de la directive. Elle doit pouvoir établir de façon autonome une partie de son programme de travail, signe fort de son indépendance. Dans la mesure où le Parlement peut demander l'assistance de la Cour pour effectuer des enquêtes pour son compte, il peut porter atteinte à l'indépendance nécessaire de l'institution de contrôle. La multiplication des demandes parlementaires pourrait la rendre théorique. L'équilibre peut être difficile à atteindre et doit donc être déterminé par un texte de niveau constitutionnel puisqu'il s'agit en fait de l'organisation des pouvoirs publics. Afin de ne pas porter atteinte à l'indépendance de la Cour des Comptes le nombre de ces enquêtes doit être limité et compatible avec les moyens dont dispose l'institution ce qui nécessite une coordination entre le président de la commission des finances et le président de la Cour des Comptes.

La plupart des autres travaux de la Cour sont accessibles aux commissions des finances et contribuent ainsi à l'information du Parlement. Ainsi en est-il des lettres adressées aux ministres à la suite des travaux de contrôle de la Cour (voir infra).

## **II. Le contrôle externe des lois de finances**

Cette partie ne traitera pas des contrôles internes à l'administration (corps d'inspection, contrôle financier) qui sont traités dans les annexes du guide relatif au règlement sur la comptabilité publique. Elle ne traitera pas non plus de la procédure de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable par le ministre des finances à la suite de contrôles internes diligentés par ses soins. Elle s'attachera à proposer quelques compléments sur le contrôle juridictionnel des comptables, à analyser la responsabilité juridictionnelle des ordonnateurs et plus particulièrement la notion de faute de gestion, la notion de contrôle de gestion exercée par la Cour des comptes.

### **A. Place et rôle de la Cour des comptes**

En préambule, il convient de s'interroger sur la place de la Cour des comptes dans les institutions de l'Etat et sur la nature de l'institution. L'article 75 décrit les fonctions de la Cour des comptes et l'article 77 précise que les ordonnateurs peuvent faire l'objet de sanction pour faute de gestion dans les conditions prévues aux articles 78 à 81 à l'exception des membres du Gouvernement et des présidents des institutions constitutionnelles dont la définition du régime de responsabilité est renvoyé à la constitution de chaque Etat. La place de la Cour des comptes n'est pas abordée dans la directive et dépend de l'organisation des pouvoirs dans chaque Etat.

Quelques principes peuvent néanmoins être dégagés. Ainsi, les dispositions régissant le rôle et la place de l'institution dans les pouvoirs publics doivent figurer dans un texte juridique de niveau supérieur, la constitution présentant de ce point de vue la meilleure garantie. La Cour peut être amenée à critiquer l'action des pouvoirs publics (emploi des crédits faisant l'objet de dotations pour le fonctionnement des pouvoirs publics par exemple) et doit donc être protégée contre les tentations du pouvoir politique de

modifier ses attributions trop facilement. La révision de la constitution nécessite généralement des majorités qualifiées et des procédures lourdes.

### 1. La position de l'institution dans l'organisation des pouvoirs publics

De nombreux pays de tradition anglo-saxonne ont rattaché l'organisme de contrôle externe au Parlement ; c'est le cas du National Audit Office au Royaume Uni et du Government Accounting Office aux Etats-Unis. Ce positionnement répond à une logique de contrôle de l'action du pouvoir exécutif par le Parlement dont dépend l'organisme de contrôle externe notamment pour l'octroi de ses moyens humains et matériels. Il assure à l'institution une grande sécurité, mais son indépendance ne peut être que relative puisque son programme est dépendant du Parlement.

Dans les pays francophones, la tradition est toute autre, la Cour des comptes est placée à équidistance entre le Gouvernement et le Parlement et ne dépend ni de l'un ni de l'autre ce qui lui garantit son indépendance institutionnelle. Toutefois les moyens humains et matériels qui lui sont dédiés sont dépendants du Gouvernement ce qui peut poser problème dans certaines circonstances de tension entre le pouvoir exécutif et le Parlement.

L'article 75 prévoit une mission d'assistance de la Cour au Parlement (voir supra) alors qu'aucune disposition similaire n'existe pour le Gouvernement, ce qui de fait place la Cour dans une position plus proche du Parlement.

### 2. Le statut des membres de la Cour des comptes

Quel que soit le statut juridique de ses membres, ceux-ci doivent bénéficier d'une indépendance la plus large possible. Dans les pays francophones le statut de magistrat est privilégié dès lors que la Cour exerce des activités juridictionnelles. Il garantit grâce à l'inamovibilité de ses membres une grande indépendance. La gestion des carrières est entourée de garanties importantes mettant les magistrats à l'abri de pressions qui pourraient être exercées sur eux : existence d'instances collégiales chargées de gérer la carrière et la discipline des magistrats. D'autres statuts sont envisageables dès lors qu'ils garantissent à ceux qui exercent les fonctions une indépendance suffisante pour résister aux éventuelles pressions qui pourraient être exercées sur eux.

Ce principe d'indépendance est largement souligné par les déclarations internationales de Lima sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques (1977) et de Mexico sur l'indépendance des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (2007)<sup>3</sup>.

### 3. La procédure applicable aux activités de la Cour

La définition précise des procédures est renvoyée aux législations nationales régissant les contrôles de la Cour des comptes. Cependant quelques principes généraux peuvent être énoncés.

---

<sup>3</sup>[http://www.intosai.org/fr/portal/documents/intosai/general/limaundmexikodeclaration/lima\\_declaration/](http://www.intosai.org/fr/portal/documents/intosai/general/limaundmexikodeclaration/lima_declaration/)

- la procédure d'instruction doit être secrète et préserver ainsi l'anonymat des personnes mises en cause. Seuls les jugements ou arrêts doivent être publics ;
- la procédure peut être écrite au moment de l'instruction, mais ne pas exclure la possibilité de débats oraux en présence du justiciable ou de son représentant lors d'une audience publique précédant la séance de délibéré. Il en va ainsi notamment dans le cas où la Cour doit se prononcer en matière d'amende ;
- s'agissant de son activité non juridictionnelle : les membres de la Cour sont soumis aux mêmes règles que dans la procédure juridictionnelle (secret de l'instruction, possibilité d'audition, délibération collégiale). Seul le produit final diffère ; le plus souvent il s'agit de rapports donnant l'avis de la Cour sur la gestion des administrations, les rapports annuels de performance, le contrôle interne ... .

L'application des principes du droit européen a conduit à supprimer le pouvoir d'auto saisine des juridictions financières européennes. L'engagement des poursuites relève du parquet financier qui détient le monopole de la saisine. Il dépose des réquisitoires détaillant les charges qu'il retient à l'encontre du justiciable. Il appartient aux magistrats du siège de prendre les décisions juridictionnelles, le rapporteur ne participant pas au délibéré

## B. Le contrôle juridictionnel des comptes des comptables publics

### 1. La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public

Les grands principes de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire sont posés par l'article 97 du projet de règlement de la comptabilité publique. Sous réserve de ce qui est dit ci-dessus la procédure de jugement des comptes du comptable public ne sera pas détaillée puisqu'elle relève des législations nationales. Les articles 82 à 84 du projet de directive relatif aux lois de finances apportent des précisions sur les conditions de mise en jeu de la responsabilité des comptables.

#### a. La production des comptes

Elle est en premier lieu une obligation du comptable à qui il incombe de collationner les pièces reçues de l'ordonnateur aussi bien en recettes qu'en dépenses selon un classement défini par voie réglementaire. Le classement chronologique par ordre d'arrivée dans le poste comptable est sans doute le plus simple pour le comptable mais est inexploitable pour le juge des comptes. Le classement par compte budgétaire est plus opérationnel et ne présente pas de difficulté particulière lorsqu'il est réalisé au fil de l'eau. Le classement des pièces justificatives des comptes de tiers doit être effectué par compte accompagné des fiches comptables d'enregistrement des opérations (restes à payer, restes à recouvrer). Lorsque tout ou partie des pièces est présentée sous forme numérisée, des précautions particulières sont à prendre pour ce qui concerne la conservation des fichiers et l'utilisation des logiciels de lecture et de requêtes. La directive prévoit que les comptes doivent être produits pour le 30 06 de l'année n+ 1 mais n'aborde pas la question de la mise en état d'examen du compte.

b. La procédure de dépôt du compte

Si l'on ne souhaite pas encombrer la Cour des comptes et être dans l'obligation de recruter des fonctionnaires en trop grand nombre, il peut être nécessaire au cas où le nombre de comptes est élevé de prévoir une procédure en amont de la production au juge des comptes dont l'objectif est de s'assurer que le compte produit par le comptable est en état d'être jugé.

c. La mise en état d'examen

Les textes réglementaires doivent prévoir la forme dans laquelle le compte doit être présenté et en particulier les pièces à fournir. Le rôle de la mise en état d'examen est de s'assurer que le compte confectionné par le comptable est conforme aux règles fixées par voie réglementaire et que toutes les pièces requises sont bien présentes dans le compte. Si ce travail n'est pas effectué avant le dépôt du compte à la Cour, il devra être fait au moment du jugement du compte quelquefois plusieurs années après le dépôt ce qui ne facilite pas la recherche des pièces éventuellement manquantes. Cette tâche peut être confiée à un service du ministère des finances qui a autorité sur les comptables publics et donc peut demander au comptable de compléter son compte. En outre cette procédure permet au ministre des finances de surveiller son réseau de comptables et ainsi d'apprécier son fonctionnement.

d. L'amende pour retard dans le dépôt du compte :

Le juge des comptes peut disposer d'une procédure permettant de sanctionner le retard dans le dépôt du compte. Cette amende peut être requise par le ministère public de la Cour et décidée par les magistrats du siège qui peuvent tenir compte des circonstances de fait. Cette amende est l'aboutissement des procédures juridictionnelles. Elle peut être calculée par mois de retard.

e. Le dépôt du compte et le point de départ du délai de la prescription extinctive :

L'article 75 prévoit qu'en l'absence de jugement du compte par le juge 5 ans après son dépôt au greffe de la juridiction, le comptable est déchargé de sa gestion et le juge ne peut plus émettre de charges nouvelles à l'encontre du comptable. Cette prescription extinctive de l'action du juge doit avoir un point de départ incontestable qui ne peut être que la date du dépôt du compte. Or, il est nécessaire de préciser cette notion et retenir que le point de départ de la prescription est fixé lorsque le compte est déposé et en état d'être jugé. La mise en état d'examen évoquée ci-dessus prend ici toute son importance mais ne dispense pas le juge de s'assurer de la complétude du compte lors de son arrivée au greffe de la juridiction et de notifier au comptable la date à laquelle son compte est considéré officiellement comme produit.

f. Le jugement du compte

Lorsque le nombre de comptes publics est très élevé ; il peut être intéressant de réfléchir à la mise en place d'une procédure d'apurement administratif des plus petits comptes de sorte que le juge des comptes concentre son action sur des enjeux importants. Lorsque cette procédure existe, elle consiste à confier à des services du

ministère des finances la tâche de déceler des opérations irrégulières pour les transmettre au juge des comptes. Le juge reste seul compétent pour juger et éventuellement de sanctionner le comptable défaillant. Toutefois cette possibilité n'est pas prévue par la directive actuelle, ce qui signifie que le juge des comptes juge l'ensemble des comptes publics dans le délai de 5 ans à compter du dépôt du compte au greffe de la juridiction. La prescription de l'action du juge est aussi un mode de régulation de l'activité du juge.

La procédure devant le juge des comptes pourrait faire à elle seule l'objet d'une annexe et dépasserait probablement le cadre de la présente annexe d'autant qu'elle est étroitement dépendante des législations nationales. Elle ne sera donc pas traitée ici sauf pour indiquer quelques options. Cette procédure doit être contradictoire et préserver les droits de la défense du comptable public. Elle peut être exclusivement écrite et nécessite alors que soit respectée la règle du double arrêt. Le premier arrêt définit le périmètre de la mise en jeu de la responsabilité du comptable et lui demande de justifier les opérations relevées dans l'arrêt. Le second arrêt statue sur les justifications apportées et peut conduire à lever la charge initialement relevée ou au contraire infliger un débet au comptable pour réparer le préjudice subi par la caisse publique.

Cette procédure peut être écrite lors de l'instruction et orale (organisation d'une audience publique avec la présence du comptable ou de son représentant) lors du débat précédent le délibéré de la Cour au cours duquel les décisions définitives seront prises. Cette procédure peut s'appliquer en cas de sanction par une amende

g. Les conséquences du jugement du compte :

Lorsque le juge des comptes ne relève pas de charge à l'encontre du comptable, ce dernier est déchargé de sa gestion et, s'il a quitté son poste celui-ci est déclaré quitte. Si tel est le cas, les garanties constituées à l'entrée en fonction du comptable lorsqu'elles existent sont libérées. Lorsque le comptable a été déclaré en débet, il devient redevable sur son patrimoine de l'exécution du jugement et doit donc s'acquitter sur ses deniers personnels de sa condamnation.

2. La régulation de la responsabilité des comptables : la remise gracieuse

Cette procédure est explicitement prévue à l'article 84 de la directive. La remise gracieuse permet au ministre des finances de décider que le débet mis à la charge du comptable sera pris en charge totalement ou partiellement par le budget de l'État. La remise gracieuse est toutefois subordonnée à un avis conforme de la Cour des comptes ce qui signifie qu'elle est en réalité très encadrée par le juge et qui lui enlève au moins partiellement le caractère de remise en cause d'une décision prise par une autorité judiciaire constituée. Ce mécanisme a pour objet d'atténuer la disproportion potentielle entre la charge infligée au comptable et les revenus du comptable et de son patrimoine. Le montant des débet peut être considérable en particulier en matière de dépenses.

Sans entrer dans le détail deux procédures sont possibles :

- la Cour au moment du prononcé du débet indique dans son arrêt ce qu'elle accepte en matière de remise gracieuse et donc fixe le montant du laissé à la charge du comptable ;

- la Cour prend un arrêt de débet, le transmet au ministre des finances pour que la procédure de mise en recouvrement soit entreprise. Il appartient alors au ministre de saisir la Cour pour lui demander son avis sur la proposition de remise gracieuse qu'il envisage.

Dans les deux cas le juge des comptes est responsable de la décision qui sera finalement prise, mais la première solution suppose que la Cour soit en situation d'apprécier la situation personnelle de fortune du comptable dès le prononcé du débet alors que dans le second cas elle doit attendre la demande du ministre des finances qui devra présenter un dossier sur la situation patrimoniale du comptable. Dans les deux cas la partie du débet laissé à la charge du comptable ressemble à une amende infligée à raison de la faute professionnelle commise par le comptable, ce qui atténue le caractère un peu étonnant de la procédure de remise gracieuse.

### 3. Les garanties de la gestion des comptables publics :

#### a. Le cautionnement

La directive n'envisage pas la constitution d'un cautionnement en garantie de la gestion des comptables publics. La constitution d'un cautionnement dont le montant attaché à chaque gestion comptable, a pour but d'obtenir la régularisation du débet ou du déficit sans délai de sorte que la caisse publique soit indemnisée du préjudice qu'elle a subi le plus vite possible. Il s'agit donc de prélever sur le montant de ce cautionnement réalisé à l'entrée en fonction du comptable, le montant du débet et de le reverser à l'organisme public qui a subi le préjudice. Généralement le montant du cautionnement fixé réglementairement en fonction du montant des deniers publics maniés est trop important pour que le comptable puisse le verser avant d'entrer en fonction. Il adhère à une association à qui il verse une cotisation annuelle, association qui se porte garante de l'exécution des débet à hauteur du montant du cautionnement. Mais lorsque l'association de cautionnement est amenée à intervenir, elle se retourne contre le comptable pour récupérer l'argent dont elle a fait l'avance : le cautionnement n'est pas une assurance du comptable.

#### b. L'assurance

Elle peut ne pas être obligatoire, mais elle peut être conseillée au comptable entrant en fonction de sorte que sa situation matérielle ne soit pas trop altérée par sa constitution en débet. Lorsque le débet est le résultat d'opérations frauduleuses réalisées par le comptable lui-même, l'assurance devrait refuser de combler le déficit en invoquant le principe selon lequel nul ne peut se prévaloir de ses propres turpitudes.

**Le juge financier est un juge particulier dont les procédures et les sanctions ont pour objet de garantir l'usage régulier et conforme des deniers publics et l'intégrité de la caisse publique. Cependant ,le pouvoir confié au juge des comptes de se prononcer sur le montant de la remise gracieuse qui peut être accordée au comptable transforme peu à peu le rôle du juge des comptes qui devient un « vrai juge » ne se prononçant plus sur les seuls éléments matériels du compte mais aussi sur la situation personnelle du comptable. Juge des comptes à l'origine, il devient juge des comptes et du comptable.**

#### 4. La responsabilité disciplinaire des comptables publics

La directive prévoit que le pouvoir disciplinaire est toujours exercé par le ministre des finances en cas d'observation des règles budgétaires et comptables et ceci quel que soit le ministère de rattachement du comptable. Cette règle place de fait tous les comptables publics sous la responsabilité directe du ministre des finances, ce qui traduit le rôle dévolu à ce ministère dans l'exécution du budget et le respect des procédures réglementaires. En outre le ministre des finances pourra tirer les conséquences d'une condamnation du comptable à un débet ou à une amende en cas de non reddition de ses comptes. Cette disposition lui confère un pouvoir sur le déroulement de carrière de tous les comptables publics.

#### 5. Le cas particulier de la gestion de fait

L'article 82 fait une courte allusion à la procédure de gestion de fait et précise que les règles applicables seront définies par les législations nationales.

##### a. L'engagement de la procédure

La Cour des comptes peut se saisir d'elle-même de la procédure et l'engager en demandant au comptable de fait de produire un compte et le juger avec les conséquences reprises ci-dessus. Elle peut aussi être saisie par le Parquet financier au vu des constatations contenues dans un rapport établi par un magistrat du siège ou à partir des informations qu'il détient en propre.

##### b. Le déroulement de la procédure

Dans un premier temps, le juge doit déterminer le périmètre de la gestion de fait, définir les opérations concernées par la procédure et désigner les personnes qui sont comptables de fait.

Les personnes déclarées comptables de fait doivent être mises en demeure de produire le compte des opérations irrégulières et de reverser dans la caisse publique les éventuels excédents de recettes. Elles doivent produire les mêmes justifications que celles qui auraient été produites par un comptable public s'il avait été conduit à effectuer les opérations, il appartient au juge du compte d'apprécier les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations irrégulières pour éventuellement suppléer des justifications incomplètes.

##### c. Le jugement du compte

Il obéit aux mêmes règles que celles qui s'appliquent à un comptable patent, et peut aboutir à une décharge et à un quitus ou à un débet.

##### d. La réparation du préjudice subi par la caisse publique

Les sanctions applicables au comptable de fait sont en premier lieu les mêmes que celles qui sont applicables à un comptable public : en cas de déficit constaté dans la caisse publique au terme de la procédure le ou les comptables de fait doivent être déclarés débiteurs solidairement du déficit. Cependant, aucune garantie n'ayant été constituée (cautionnement et assurance) et ce sont les biens propres du comptable de fait qui pourront faire l'objet d'une procédure d'exécution.



#### e. La sanction pénale

L'immixtion irrégulière dans les fonctions de comptable public peut être considérée comme un délit susceptible d'entraîner des poursuites sur le plan pénal. Deux solutions sont possibles : soit le délit peut être constaté par le juge des comptes qui dispose alors du pouvoir d'infliger une amende. Soit l'infraction peut être renvoyée à la juridiction pénale qui a la possibilité de poursuivre l'auteur de ce délit et donc de lui infliger les peines prévues par le code pénal.

La première solution a le mérite de confier au juge qui connaît le dossier le soin d'apprécier la gravité de la faute commise et de proportionner la sanction. Elle suppose toutefois que par souci d'équité le justiciable bénéficie des mêmes garanties de procédures que s'il était jugé par un tribunal pénal (respect des droits de la défense, audience publique).

**La gestion de fait constitue un excellent outil de dissuasion vis-à-vis de la tentation de contourner les règles de la gestion des deniers publics par une personne non habilitée. Compte tenu des sanctions qui peuvent lui être attachées, elle est une procédure exceptionnelle.**

#### f. La sanction pour mauvaise tenue des comptes :

Elle est prévue par l'article 82 lequel renvoie pour son application aux législations nationales.

Lors de l'examen de la procédure de dépôt des comptes (cf. supra) il a été proposé qu'en cas de retard dans le dépôt des comptes la Cour puisse infliger une amende sanctionnant le retard proportionnellement à sa durée. L'article 82 semble ouvrir une possibilité supplémentaire de sanction à la disposition du juge des comptes lorsqu'il estime que la tenue des comptes par le comptable est défailante et ceci en complément d'un éventuel débet mais pas nécessairement.

S'agissant de l'appréciation du comportement personnel du comptable par le juge, il paraît opportun de prévoir une procédure dans laquelle le comptable est amené à comparaître devant la Cour lors d'une audition. Le comptable peut alors exciper de moyens insuffisants mis à sa disposition, de difficultés personnelles. S'agissant de la nature de la sanction, il semble qu'elle ne peut être que pécuniaire et en application d'un barème défini par voie législative ou réglementaire.

L'absence de reddition de comptes ou le retard pourrait constituer un indice de mauvaise tenue de la comptabilité, de même que la difficulté à obtenir la production du compte selon les normes en vigueur dans chaque pays (absence d'états de soldes de comptes de tiers, absence d'inventaire des biens, production d'un compte en déséquilibre). Le ministre des finances, seul compétent pour infliger des sanctions disciplinaires pourrait tenir compte de cette condamnation dans l'évolution de carrière du comptable sanctionné.

### C. La responsabilité pour faute de gestion

Les sanctions pour faute de gestion sont de la compétence de la Cour des comptes en application de l'article 77 de la directive. La définition des fautes de gestion relève des articles 78 à 84 de cette même directive.

Le choix de ne pas recourir à une juridiction spécialisée a été fait et c'est donc bien à la Cour que revient la compétence de juger les fautes de gestion. Toutefois compte tenu de la spécificité de cette compétence et de sa sensibilité, il serait souhaitable que la sanction de la faute de gestion soit réservée à une formation de la Cour spécialisée (une chambre ou une section). Cette organisation permettrait de spécialiser les magistrats membres de cette formation interne à la Cour et ainsi de disposer d'une jurisprudence plus technique. Les autres formations de la Cour pourraient renvoyer les affaires qu'elles auraient découvertes à l'occasion de leur activité et saisir cette formation spécialisée de la Cour des comptes.

#### 1. Les personnes justiciables

Selon les dispositions de l'article 76 les membres du gouvernement ainsi que les présidents des institutions constitutionnelles ne sont pas justiciables de la Cour des comptes au titre de la faute de gestion. Leur responsabilité peut être engagée en application des dispositions constitutionnelles de chaque Etat. La directive prévoit que chaque Etat devra prendre les dispositions nécessaires pour qu'un système de responsabilité existe pour les personnes visées à l'article 76.

Il convient de remarquer que la définition de la faute de gestion couvre à la fois des infractions aux règles budgétaires (violation des règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses ...) et des infractions ayant une coloration pénale plus marquée (octroi d'avantages injustifiés, production de fausses pièces...).

Si la première catégorie d'infraction peut entrer dans le champ de la responsabilité politique, la seconde pose la question de la sanction pénale pour les responsables de l'Etat. En outre les membres du gouvernement relèvent d'un système de responsabilité politique alors qu'il est moins évident que ce soit le cas pour les présidents d'institutions constitutionnelles.

Seules des personnes physiques peuvent être justiciables de la Cour, les personnes morales ne peuvent être poursuivies. La règle principale est que toute personne qui, à un titre quelconque, relève du contrôle de la Cour des comptes est susceptible d'être sanctionnée pour faute de gestion. La responsabilité pour faute de gestion ne concerne pas seulement les ordonnateurs et les comptables qui participent directement à l'exécution budgétaire mais tous les gestionnaires du secteur public englobant tous les responsables d'organismes qui sont contrôlés (ou qui peuvent l'être) par la Cour des comptes quel qu'en soit le statut juridique. Ainsi les dirigeants d'entreprise publique, d'associations qui reçoivent des concours publics peuvent faire l'objet de poursuite pour faute de gestion. Une personne qui aurait été déclarée comptable de fait même si elle n'appartient pas à un organisme public relevant du contrôle de la Cour est justiciable de la Cour des comptes au titre de la faute de gestion. Ainsi encore une personne qui aurait été condamnée au plan pénal pour usurpation de fonctions publiques pourrait être déférée à la Cour des comptes si elle a commis une faute de gestion dans l'exercice des fonctions usurpées. Les membres des cabinets ministériels, par exemple, sont justiciables de la Cour des comptes. Ces personnes

proches du pouvoir politique peuvent se trouver dans des positions délicates si leur ministre leur demande de faire des actions contraires aux règles d'exécution budgétaire. C'est pourquoi il est généralement prévu que lorsque un membre de cabinet ministériel peut prouver qu'il a agi en ayant reçu un ordre écrit de la part du ministre, il est exonéré de sa responsabilité pour faute de gestion. Comme le ministre n'est pas responsable devant la Cour des comptes, la faute de gestion ne peut, dans ce cas être sanctionnée. Il peut en être de même pour toute personne mise en cause devant la Cour ; sa responsabilité ne peut être recherchée si elle est en mesure de produire un ordre écrit de son supérieur hiérarchique. Cette possibilité ne fait que déplacer la sanction, mais ne l'interdit pas.

Toutefois, pour que le système reste crédible, il faut que l'ordre écrit ait été donné au moment de la commission de l'irrégularité et non au moment où la responsabilité est recherchée. L'article 92 du projet de règlement sur la comptabilité publique évoque la question de la responsabilité du contrôleur financier. Il semble que lorsque le contrôleur financier agit, il participe à la décision d'engagement de la dépense et lorsqu'il donne son visa à une proposition de dépense irrégulière il participe directement à la commission de l'infraction. A ce titre, il pourrait être justiciable de la Cour des comptes avec les autres personnes incriminées.

Plus généralement, les autorités administratives chargées d'exercer la tutelle sur certains actes administratifs peuvent faire l'objet d'un déferé à la Cour dès lors que par leur inaction ou leur bienveillance, ils ont participé à la commission de l'irrégularité. Par exemple la délibération d'un établissement public accordant des indemnités irrégulières à des membres du personnel pourrait être refusée par l'autorité chargée d'exercer la tutelle ; si cette dernière ne s'oppose pas à l'exécution de la décision irrégulière, elle permet la commission de l'infraction.

L'article 80 de la directive énumère les faits sanctionnables par la Cour des comptes au titre de la faute de gestion. Il est peut-être nécessaire de clarifier la notion de faute de gestion car l'article 80 ne fait que lister les faits susceptibles de constituer les fautes de gestion. La notion de faute de gestion est difficile à définir dès lors qu'elle n'emporte pas de conséquences juridiques par elle-même. En effet le terme de gestion est très large et ne permet pas de cerner la notion de faute qui lui est relative. Si on entend par sanction de la faute de gestion le jugement de la Cour sur l'opportunité de la gestion alors il semble clair que la Cour n'a pas de légitimité pour se prononcer sur cet aspect purement politique. Par exemple un responsable peut avoir été à l'origine d'une gestion dispendieuse, inefficace, source de gaspillages, il n'est pas pour autant justiciable de la Cour.

Cette gestion critiquable du point de vue de l'emploi des deniers publics (la Cour pourra au titre de l'exercice du contrôle de gestion faire un rapport donnant son opinion sur la gestion) ne peut entrer dans le champ de la faute de gestion que si des règles relatives à l'exécution budgétaire ont été délibérément contournées ou violées sous la forme d'une irrégularité au regard d'un texte ou d'un principe. L'erreur de gestion sans irrégularité n'est pas sanctionnable au titre de la faute de gestion par la Cour. **Les faits susceptibles de constituer une faute de gestion**

Ils sont listés à l'article 80 de la loi de finances et concernent :

- a) La violation des règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses de l'Etat et des autres organismes publics

Cette première catégorie d'infraction est vaste puisque toute infraction au droit public financier peut faire l'objet d'une sanction.

Les infractions en matière de recettes constituent le non respect des règles relatives à la prise en charge de recettes et de leur comptabilisation. Ces infractions sont au cœur de la comptabilité publique c'est-à-dire là où existe un comptable public qui a le monopole en ce domaine, mais elles peuvent concerner l'ensemble de la sphère publique. Quelques exemples : L'ordonnateur exerce les fonctions du comptable en encaissant lui-même les chèques au lieu et place du comptable sans régie de recettes. Le comptable n'exerce pas ses fonctions avec diligence et l'ordonnateur n'intervient pas pour faire cesser les dysfonctionnements (remise tardive de chèques à l'encaissement créant un préjudice pour l'organisme, mauvaise tenue de la comptabilité recettes). Elles peuvent être classées en cinq catégories :

- 1) recouvrement de créances sans base juridique (absence de titre régulier autorisant la mise en recouvrement de recettes) ;
- 2) non recouvrement total ou partiel de créances : le fait de ne pas recouvrer une créance crée un préjudice pour l'organisme public. Ainsi, la non mise en recouvrement de majorations de retard prévues par un texte réglementaire constitue une infraction, de même que lorsque la dépense est conditionnée par le dépôt d'une garantie (cautionnement) ;
- 3) détournement de recettes : encaissement d'un avantage destiné à une collectivité publique par les agents de cette collectivité à titre personnel (encaissement sur le compte personnel des dirigeants des ristournes accordées par une compagnie aérienne lors de l'achat de billets d'avion) ;
- 4) réalisation d'emprunts dans des conditions irrégulières : la procédure autorisant un organisme public à effectuer un emprunt est souvent formalisée de manière précise. La violation de celle-ci constitue une faute de gestion (réalisation d'emprunt auprès d'une banque sans l'autorisation du conseil d'administration ou détournement des fonds de l'emprunt à d'autres fins que celles pour lequel il avait été réalisé) ;
- 5) absence de sauvegarde des intérêts publics : il appartient à l'ordonnateur de tirer les conséquences d'une exécution partielle d'un contrat (le retard dans l'exécution d'un marché peut non seulement donner lieu à des pénalités contractuelles mais aussi à la prise de mesure de sauvegarde des intérêts publics sous forme de mise en régie ou de résiliation du contrat).

Les infractions en matière de dépenses sont potentiellement très nombreuses, seuls quelques exemples seront cités :

- les rémunérations et primes irrégulières ;
- les indemnités non autorisées octroyées à des agents d'un organisme public ;
- la violation d'un texte réglementant une indemnité (ex. versement de frais de déplacement à un taux supérieur au taux réglementaire) ;

- l'octroi d'heures supplémentaires fictives pour augmenter la rémunération d'agents ;
- l'octroi de frais de mission fictifs au titre de compléments de salaires ;
- le versement d'allocation de fin de carrière non prévue par les textes ;
- la prise en charge de dépenses personnelles par l'organisme public dont dépend l'agent (ex. prise en charge de dépenses de téléphone, de chauffage, de voiture) ;
- l'emploi d'agents d'organisme public au domicile personnel des dirigeants ;
- le non respect des règles de cumul de rémunérations entre un emploi public et un emploi privé.

Les infractions aux règles de la commande publique :

- passation de marché public sans intervention du contrôleur financier ou d'organisme susceptible de donner une autorisation ;
- absence de marché public alors qu'en raison de son montant il aurait été nécessaire ;
- dépassement du montant du marché sans avenant ;
- fractionnement de la commande publique pour éviter d'atteindre le seuil au-delà duquel un marché est nécessaire ;
- infractions générales aux règles de passation des marchés publics peuvent donner lieu à poursuite pour faute de gestion devant la Cour des comptes.

Les infractions au droit budgétaire ou au droit de la comptabilité publique. La principale violation est constituée par la gestion de fait traitée par ailleurs. L'immixtion irrégulière dans les fonctions de comptable public peut donner lieu à sanction pour faute de gestion. Mais il existe d'autres fautes pouvant être sanctionnées par la Cour au titre de la faute de gestion en raison de la violation des règles proprement budgétaires. Ainsi peuvent être cités :

- le dépassement des crédits budgétaires ;
- l'engagement juridique d'une dépense sans crédit budgétaire ou avec des crédits insuffisants ;
- l'engagement d'une dépense n'ayant pas le pouvoir d'engager l'organisme public ;
- le dépassement de l'objet statutaire de l'établissement (engagement d'une dépense étrangère à l'objet statutaire) ;
- le visa du contrôleur financier sur une proposition de dépense irrégulière ;
- la violation du principe de spécialité des crédits budgétaires ;
- la réquisition irrégulière du comptable par l'ordonnateur.

- b) La violation des règles relatives à la gestion des biens appartenant à l'Etat ou à des organismes publics

Il s'agit principalement de la violation des règles qui ont trait à la comptabilité de ces biens, à la tenue de l'inventaire, à l'acquisition, à la vente des biens appartenant à des organismes publics :

- vente d'un bien en méconnaissance des règles applicables, ce qui peut conduire la Cour à s'interroger sur l'octroi d'avantages injustifiés (voir infra) ;
  - occupation sans droit ni titre d'un immeuble appartenant à un organisme public et à titre gratuit ou pour un prix manifestement sous évalué ;
  - mauvaise tenue de la comptabilité matière (tenue de l'inventaire) ;
  - absence d'application des règles d'amortissement et de provisions lorsqu'elles sont prévues par les instructions comptables ;
  - négligences dans la perception des fruits des immeubles ;
  - vente de biens non cessibles (appartenant au domaine public) ;
  - aliénation d'un bien en contrepartie de travaux ;
  - don d'une œuvre d'art en contrepartie d'un service quelconque.
- c) L'approbation d'une décision par une autorité de tutelle

Ce cas a été traité dans les rubriques ci-dessus concernant les recettes et les dépenses.

- d) L'octroi d'avantages injustifiés directement ou indirectement

Les infractions d'octroi d'avantages injustifiés seront traitées ensemble bien que l'article 80 les distingue.

Tout d'abord il convient de relever que dans les cas relevés ci-dessus les fautes de gestion aboutissent dans la plupart des cas à l'octroi d'avantages injustifiés ; ainsi le versement d'indemnités irrégulières procure à son bénéficiaire un avantage injustifié. Pour autant il convient de préciser la notion. La tentative d'octroi d'avantage injustifié constitue au même titre que l'octroi une faute de gestion. Ainsi lorsque l'avantage injustifié aura été remboursé l'infraction n'aura pas disparu pour autant. L'article 80 précise que l'infraction est constituée dès lors qu'il y a méconnaissance des obligations de l'auteur. Dans la plupart des cas l'infraction sera constituée parce qu'une règle formelle a été violée .une irrégularité a été commise (paiement d'une indemnité de licenciement à un fonctionnaire dont le statut ne prévoit pas l'octroi de telles indemnités. Mais il est possible aussi de considérer que l'obligation de surveillance qui pèse sur un responsable hiérarchique (défaut de contrôle ou d'organisation) soit constitutif d'une faute de gestion, même si le supérieur hiérarchique n'a pas participé directement à la commission de l'infraction.

A l'inverse, l'octroi d'avantage injustifié n'est pas automatiquement sanctionnable lorsqu'il n'y a pas de « méconnaissance des obligations ». Ainsi la simple erreur ou même le gaspillage par incompétence managériale n'est pas constitutif de la faute de gestion. La Cour doit établir qu'un avantage injustifié a été accordé à autrui, mais il n'est pas nécessaire que l'octroi de cet avantage résulte d'un acte volontaire. Il faut et il suffit que l'avantage ait été accordé et prouvé. Cependant, les notions d'avantage

irrégulier et d'avantage injustifié ne sont pas superposables. Un avantage irrégulier peut ne pas être injustifié (versement de primes irrégulières à des personnels qui rendent un service sans lequel l'organisme ne pourrait pas remplir sa mission pénurie de médecins dans un hôpital).

L'octroi peut viser autrui et/ou soi-même. La notion « autrui » peut concerner une même personne physique : ainsi l'avantage consenti par une société sur décision de son dirigeant à une association dirigée par cette même personne est constitutive de l'infraction. L'avantage à soi même doit être interprété strictement ; le bénéficiaire doit être précisément celui qui a consenti l'avantage.

En ce qui concerne le préjudice est généralement financier, mais le préjudice en nature est retenu : il peut s'agir du préjudice subi par l'organisme du fait du comportement gravement répréhensible de ses dirigeants.

Quelques exemples d'octroi ou de tentative d'octroi d'avantages injustifiés :

- les rémunérations et les indemnités sont les cas les plus fréquents (voir les cas relevés dans le paragraphe consacré aux infractions relatives à la violation des règles budgétaires) ;
- la commande publique peut aussi fournir des exemples de faute de gestion (paiement par le biais de certifications inexactes attestant le service fait de fonds alors que les prestations ne sont pas fournies). La violation des règles de la commande publique peut entraîner le versement de fonds indus ;
- la mise à disposition de personnels dans des conditions irrégulières constitue aussi une infraction.

e) L'inexécution totale partielle ou tardive d'une décision de justice :

Il s'agit d'obtenir l'exécution des décisions de justice condamnant l'Etat ou des personnes morales de droit public dont les biens sont en principe insaisissables et pour lesquels les voies d'exécution forcée sont inapplicables. La Cour peut intervenir pour obliger l'organisme condamné à s'acquitter de ses obligations en acquittant ce qui a été mis à sa charge par une décision de justice définitive. Derrière l'inexécution par un organisme en tant que personne morale, il y a une ou des personnes physiques qui s'opposent à l'exécution. Ce sont donc ces personnes qui sont visées par cette incrimination.

La rédaction de l'article 80 laisse supposer que les juridictions qui ont prononcé la condamnation l'ont assorti d'une astreinte (somme d'argent à payer en plus de la condamnation à titre principal pour forcer l'administration à s'acquitter au plus vite de ses obligations découlant du jugement (réintégration ordonnée par un jugement d'un fonctionnaire dans ses fonctions antérieures par exemple).

En cas d'inexécution l'administration peut être condamnée à payer cette astreinte, et dans ce cas l'inaction des personnes physiques ayant conduit à la condamnation peut être sanctionnée pour faute de gestion par la Cour. Cette possibilité de sanction des personnes physiques par la Cour est un moyen puissant de faire exécuter les décisions de justice ; souvent la simple menace de saisir la Cour aboutira à l'exécution. Afin que le système soit plus efficace, il pourrait être envisagé que la Cour soit destinataire de toutes les décisions de justice condamnant l'Etat ou un organisme public à une astreinte.

Lorsque la décision de justice condamne l'Etat à verser une somme d'argent, l'absence de paiement peut être la conséquence d'une absence de crédits ou de crédits budgétaires insuffisants. Dans ce cas le créancier ne peut obtenir l'exécution (les biens publics sont insaisissables) sauf s'il existe dans le droit national une procédure de « mandatement d'office » selon laquelle même dans cette hypothèse le paiement peut avoir lieu. On peut supposer que la mise en œuvre de cette procédure dans la mesure où elle existe, peut constituer une faute de gestion à ce titre.

f) La production de fausses pièces justificatives :

Cette infraction est particulièrement grave en droit public car elle trompe la confiance des différents acteurs de l'exécution budgétaire. Dans les développements ci-dessus des exemples de production de fausses pièces ont été cités à l'occasion d'autres incriminations (production de faux certificats administratifs, de fausses attestations, de faux marchés de fausses signatures ...). Lorsque le faux a été établi, notamment à l'occasion d'une autre procédure devant le juge pénal, la Cour peut sanctionner au titre de la faute de gestion. Cette sanction peut alors s'ajouter à la sanction pénale.

g) Le défaut de déclarations aux administrations fiscales :

Cette faute de gestion vise particulièrement les entreprises publiques qui, en application des législations nationales sont tenues de souscrire des déclarations fiscales. La simple négligence n'est pas sanctionnable puisque le texte indique que l'infraction doit avoir été commise sciemment, c'est-à-dire dans le but d'échapper à certaines contributions obligatoires. La faute de gestion vise l'omission ou le retard mais pas la contribution elle-même et même si finalement il n'y a pas de préjudice pour l'Etat.

## 2. Les principes de procédure qui pourraient être appliqués pour faute de gestion

La procédure devant la Cour relève du droit interne de chaque Etat. Toutefois, quelques observations tirées du fonctionnement de juridictions ayant pour objet de sanctionner les fautes de gestion seront présentées.

Il convient de distinguer déféré et saisine de la Cour.

**Le déféré** est l'action par laquelle une autorité ou une personne transmet à la Cour des faits susceptibles d'être constitutifs d'une faute de gestion. Le déféré n'est pas la saisine par laquelle la juridiction est officiellement saisie par une autorité qui est en général le procureur (représentant du ministère public près de la juridiction). Il appartient à cette autorité et à elle seule le pouvoir de saisir ou pas la juridiction. Le procureur est donc maître de l'opportunité des poursuites devant la Cour et ainsi d'apprécier les faits qui lui sont transmis. Ce mécanisme est proche de la procédure pénale en général, ce qui peut se justifier par la nature de la faute de gestion qui a une coloration pénale forte.

Les plus hautes autorités de l'Etat ont le pouvoir de déférer à la Cour :

- les présidents des assemblées ;
- le chef du Gouvernement ;
- le Ministre des finances ;



- les membres du Gouvernement.

Reste une question difficile qui est celle de savoir si la Cour peut se saisir elle-même de faits dont elle a eu connaissance à l'occasion de l'exercice de ses autres missions. Dans l'affirmative le Parquet ne peut plus jouer son rôle sur l'opportunité des poursuites devant la Cour.

**La saisine** de la Cour peut donc être exclusivement réservée au parquet ou être partagée entre le Parquet et la Cour selon l'option retenue (cf. ci-dessus). Lorsque le Parquet est maître de la procédure, il peut procéder au classement des affaires qui lui sont déférées notamment lorsqu'il estime que les faits ne sont pas suffisants, qu'ils sont prescrits, etc.

Les autres étapes de la procédure sont :

- l'instruction du dossier : les règles relatives à l'instruction des dossiers relèvent du droit interne ; il est toutefois souhaitable qu'elle soit confiée à un magistrat, que celui-ci soit tenu au secret de son instruction ,qu'il n'ait pas eu à connaître de l'affaire qu'il instruit auparavant, qu'il ne soit pas lié à aucune des parties à l'affaire. Le magistrat instructeur doit disposer de toutes les prérogatives nécessaires à son instruction et notamment le pouvoir de procéder à des auditions. Il doit en outre respecter les droits de la défense de façon à ce que les personnes qui seront jugées le soient à l'issue d'un procès équitable ;
- le renvoi à la Cour : au vu des conclusions du rapporteur le Parquet peut encore classer l'affaire par exemple si les faits ne paraissent pas avérés, s'ils sont prescrits ou si leur gravité n'est pas suffisante ;
- l'audience : il est souhaitable qu'elle soit conforme aux règles qui régissent le procès pénal et qu'en particulier elle soit publique.

### 3. Les sanctions

Elles ne peuvent être définies que par le droit interne à chaque Etat, mais la plupart du temps les sanctions sont pécuniaires et fondées sur la rémunération des agents mis en cause.

**La possibilité de sanctionner les fautes de gestion confiée à la Cour des comptes est très importante pour assurer une utilisation régulière et honnête des deniers publics. Cette compétence importante n'est pas dénuée de risques pour la Cour dont les procédures doivent être rigoureuses pour assurer aux justiciables un procès équitable.**

#### D. Le contrôle de la gestion de l'ordonnateur par le juge des comptes

Le contrôle de gestion exercé par la Cour des comptes est prévu à l'article 75 de la directive qui prévoit :

- une mission d'assistance au Parlement au terme de laquelle le Parlement peut demander à la Cour un contrôle de gestion d'un organisme public ou d'une administration (cf. supra) ;

- une mission propre de contrôle de gestion qui permet à la Cour de choisir ses cibles d'intervention (liberté de programmation des contrôles des administrations en charge de l'exécution des programmes et dotations) ;
- une mission d'analyse des rapports annuels de performance, du contrôle interne, du dispositif de contrôle de gestion qui aboutit à la formulation d'un avis joint au projet de loi de règlement (articles 13 et 51 de la directive).

L'ensemble de ces missions relève de ce qui est généralement regroupé dans l'expression contrôle de la gestion qui obéit à des procédures et à des objectifs communs. La Cour des comptes dispose du pouvoir de contrôler la gestion des ordonnateurs non seulement par l'intermédiaire du jugement des comptes du comptable public mais directement y compris lorsqu'il n'y a pas de comptable public. Son domaine de compétence en est considérablement accru. Toutefois, il convient d'être prudent dans l'exercice de cette compétence.

### 1. L'appréciation des objectifs

En effet si le juge des comptes peut apprécier les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés, l'efficacité et l'efficience de la politique mise en œuvre, le coût des moyens utilisés, il ne peut en aucun cas se prononcer sur la pertinence des objectifs. La fixation des objectifs est du ressort du pouvoir politique (ministre sectoriel) légitimement mis en place selon les principes constitutionnels en vigueur dans les États. La Cour dispose du document de programmation pluriannuel des dépenses (DPPD) par ministère. Ce document précise les objectifs et les indicateurs retenus pour chacune des politiques publiques. Il constitue la base de référence du travail de la Cour. Le juge des comptes ne dispose pas de la légitimité du pouvoir politique et ne doit pas empiéter sur son domaine. Le contrôle du pouvoir exécutif appartient au Parlement qui peut seul apprécier les objectifs notamment en utilisant les travaux de la Cour dans le domaine de l'évaluation (voir supra : le contrôle parlementaire).

### 2. Le contenu de cette mission

En premier lieu, la Cour doit évaluer le coût d'une politique publique qu'elle soit le résultat de l'action d'un organisme soumis à son contrôle ou d'un ensemble d'organismes dont l'action concourt à l'exécution d'une politique publique. Elle dispose pour réaliser cette mission des comptes lorsqu'ils sont tenus par un comptable public, mais peut accéder aux comptes lorsqu'il n'y a pas reddition de comptes (droit de contrôle et droit de communication). Cette fonction est essentielle car la tendance du pouvoir exécutif est souvent de fractionner la dépense en la dispersant dans les comptes voire de la dissimuler en partie de sorte que la performance d'un programme soit améliorée. La Cour doit informer objectivement du coût des politiques engagées. La Cour doit disposer des rapports annuels de performance sitôt l'exercice clos, rapports qui ont pour fonction de rendre compte de l'exécution des projets annuels de performance. Elle doit en faire une analyse critique et donner un avis sur les rapports annuels de performance (RAP). A cette occasion la Cour peut donner son avis sur les indicateurs associés à l'objectif, suggérer leur modification afin de rendre compte de l'exécution des politiques publiques.

En second lieu la Cour doit s'assurer de la régularité des procédures mises en œuvre (est ce que les procédures régissant les marchés publics ont été respectées ?). Le contrôle de la régularité fait partie intégrante du contrôle de gestion : une gestion

irrégulière quand bien même elle serait efficace ne saurait être regardée comme une bonne gestion. Cependant lorsque la Cour relève des procédures inadaptées, elle doit les signaler et recommander leur modification. Enfin, une irrégularité formelle peut cacher un délit pénal que le juge des comptes peut alors signaler à l'autorité judiciaire pour poursuite éventuelle.

En troisième lieu la Cour doit porter une appréciation sur les moyens mis en place pour atteindre les objectifs (est-ce que les moyens de financement mis en place étaient les plus adaptés ? est-ce que le type de gestion (ex. directe, indirecte partenariat public-privé) retenu est le plus pertinent ?). L'expertise de la Cour peut être précieuse en raison de la capitalisation d'expériences. Ce contrôle est souvent appelé contrôle d'efficience.

En quatrième lieu la Cour doit apprécier les résultats et indiquer si les objectifs fixés par le pouvoir politique ont été atteints, sans discuter de la pertinence des objectifs (voir supra). Lorsqu'il s'agit de construction d'ouvrage la mesure du résultat est relativement facile (l'ouvrage est-il construit ou pas et dans quel délai ?), par contre les résultats d'une politique éducative ou de lutte contre le chômage sont plus difficiles à évaluer. Il appartient à la Cour de le faire, mais elle doit préciser la méthode employée ainsi que les sources des données statistiques utilisées. Ce contrôle est souvent appelé contrôle d'efficacité.

Au terme du travail d'analyse défini ci-dessus la Cour donne son avis sur la qualité de la gestion de l'organisme qui a fait l'objet du contrôle. Il ne s'agit pas d'un jugement, mais seulement d'un avis objectif rendu par une institution indépendante statuant collégialement au terme d'une procédure rigoureuse.

### 3. La procédure inhérente au contrôle de gestion

Sans entrer dans le détail, cette procédure doit respecter quelques principes pour être admise par les acteurs politiques.

#### a) La procédure doit être contradictoire

La Cour peut formuler des appréciations sur les différents aspects d'une politique publique à partir des pièces qu'elle détient ou qu'elle consulte. Pour en arriver à la formulation d'observations le rapporteur doit faire un rapport délibéré par une formation collégiale qui garantit l'objectivité des observations retenues par la juridiction. L'organisme contrôlé doit pouvoir être mis en mesure de répondre aux observations qui lui sont faites par écrit éventuellement complété par des observations orales présentées lors d'auditions devant la Cour. Les réponses de l'organisme doivent être prises en compte lors d'un nouveau délibéré qui préparera les observations définitives de la juridiction.

Les observations définitives peuvent être rendues publiques ou pas. Si elles deviennent publiques l'organisme contrôlé doit pouvoir être en mesure de présenter ses nouvelles observations qui seront alors rendues publiques en même temps que le rapport de la juridiction.

#### b) La procédure doit être transparente

Les droits de l'organisme doivent être préservés à tous les stades de la procédure surtout si le contrôle se termine par la publication des observations. Les représentants

de l'organisme contrôlé doivent pouvoir avoir accès aux pièces qui fondent les observations de la juridiction. L'intérêt de la publication des observations réside dans la nécessité d'informer le citoyen contribuable de l'emploi de la contribution publique dont il s'est acquitté.

c) Les suites du contrôle de gestion

Il est souvent reproché à la Cour de faire des observations uniquement critiques sans donner son avis sur ce qu'il conviendrait de faire pour améliorer la gestion. L'article 51 de la directive prévoit explicitement la possibilité pour la Cour de faire des recommandations sur les améliorations souhaitables dans son avis joint au projet de loi de règlement. Sous réserve d'une interprétation restrictive de ce texte, il semble que la possibilité de faire des recommandations existe dans tous les domaines d'intervention de la juridiction.

Les rapports définitifs peuvent donc comporter des recommandations susceptibles d'aider l'organisme à améliorer sa gestion. Dans toute la mesure du possible ces recommandations lorsqu'elles sont faites doivent avoir reçu l'assentiment de l'organisme. Certaines sont évidentes : en cas de violation de la règle de droit la recommandation, si elle est explicite, doit inviter à respecter les procédures. D'autres le sont moins par exemple lorsqu'il s'agit d'utiliser des moyens différents de ceux qui l'ont été. En tout état de cause la formulation doit rester prudente.

Lorsque la Cour estime nécessaire de formuler des recommandations elle doit s'efforcer de s'assurer qu'elles ont été suivies et sinon d'en analyser les causes et de le faire savoir par une procédure appropriée.

**Le contrôle de la gestion est souvent considéré par les magistrats financiers comme une partie noble de leur mission ; elle n'est pourtant pas exempte de risques. Sa légitimité repose sur la loi qui peut changer et réduire ce contrôle, la Cour pour assoir sa mission dans l'évaluation de politiques publiques doit veiller à ne pas empiéter sur le domaine de compétence du pouvoir politique en matière de définition et d'élaboration des objectifs d'une politique publique. La procédure applicable est sans doute lourde et longue, mais elle est d'abord un gage de qualité des observations de la juridiction. Elle est aussi le moyen de faire admettre le contrôle à l'organisme contrôlé qui doit être partie au contrôle. La prise en compte des observations et recommandations est à ce prix. Enfin il faut toujours rappeler que dans sa fonction d'évaluation des politiques publiques, la Cour ne juge pas les gestions publiques mais donne son avis sur elles. L'autorité de ses avis repose sur les principes d'indépendance et de collégialité.**

E. L'efficacité du contrôle

La question de l'efficacité du contrôle peut apparaître surprenante ; pourtant elle ne peut être éludée car le contrôle a un coût qui doit comme pour les autres dépenses publiques être approprié. Cependant la nature des activités de contrôle comme son caractère protéiforme se prête mal à une évaluation de son efficacité.

Différentes approches sont possibles.

### 1. L'approche par la sanction

Lorsque le contrôle se traduit par des sanctions (amendes, débets, sanctions disciplinaires, sanctions pénales) il serait possible d'estimer qu'un contrôle efficace est celui qui « produit » le plus grand nombre de sanctions. On pourrait dire à contrario qu'un contrôle qui ne débouche jamais sur des sanctions est inefficace. Toutefois, ces affirmations ne sont qu'en partie vraies. En effet, l'existence même d'un système visant à sanctionner les erreurs et les fautes suffit à dissuader ceux qui en l'absence de ce dispositif se conduiraient autrement. Il est impossible de mesurer l'effet dissuasif du système mais cependant il existe.

### 2. L'approche par l'influence

Lorsque le contrôle n'aboutit pas à des sanctions (cas de l'examen de la gestion par la Cour) mais à des critiques la mesure de l'efficacité devient encore plus délicate. Il est possible de mesurer l'impact des observations lors du contrôle suivant mais cette pratique retarde la mesure de l'efficacité lorsque le délai séparant deux contrôles est important. Dans certains cas la Cour peut, après avoir porté des critiques sur l'efficacité l'efficience et les résultats d'une politique, faire des recommandations. Il devient alors possible de suivre l'efficacité des préconisations faites dans le cadre du contrôle. Cela suppose que la Cour reprenne une procédure de contrôle peu après avoir terminé son évaluation.

Cette démarche reste toutefois pertinente car elle oblige l'institution à prendre des positions constructives et à les assumer. Elle peut aussi avoir un véritable effet sur l'organisme contrôlé qui ne doit pas ignorer que la Cour assurera un suivi de son propre travail.

### 3. L'approche par le champ et l'intensité des contrôles

Elle consiste à mettre en évidence le nombre d'organismes contrôlés, les masses financières qui ont fait l'objet d'un contrôle et le rapport entre les masses financières contrôlées et celles qui devraient l'être. Cette manière de procéder est sans doute la plus objective, mais pas la plus pertinente pour mesurer l'efficacité des contrôles effectués.

### 4. - L'approche politique

La production de rapports au parlement qu'ils viennent des commissions parlementaires ou des autorités de contrôle externe peut avoir des conséquences politiques (révélation de scandales politico-financiers) mais il est difficile de mesurer l'influence du contrôle à l'aune du nombre des scandales révélés.

**La mesure de l'efficacité des contrôles est délicate. La combinaison des approches analysées ci-dessus peut seule donner une idée de l'efficacité des contrôles.**

## F. Le contrôle par le citoyen

Dans une démocratie représentative les citoyens ont délégué leur pouvoir aux personnes qu'ils ont élus, ce qui ne signifie pas pour autant que ceux-ci doivent se désintéresser des affaires publiques. Ils doivent être informés régulièrement du fonctionnement des pouvoirs publics et en particulier en matière financière puisqu'il s'agit de suivre l'emploi de la contribution publique.

La directive a organisé la publicité de documents et rapports qui peuvent éclairer les citoyens sur la gestion publique. En premier lieu les lois les décrets les arrêtés doivent être publiés pour avoir un effet juridique. Les lois de finances (initiale, rectificatives, de règlement) les décrets et arrêtés du ministère des finances sont publiés. Le citoyen peut donc s'informer directement en consultant les documents publiés. Toutefois, il faut bien convenir que ce type de document technique ne peut guère se comprendre sans analyse de la part de spécialistes (journalistes, parlementaires médias en général). En second lieu certains documents sont publiés par application de la directive (article 57 prévoyant la publication du document de programmation pluriannuelle des dépenses).

Enfin, le Gouvernement transmet au Parlement (article 74 de la directive) des rapports trimestriels sur l'exécution du budget et l'application des lois de finances. Ces rapports sont mis à la disposition du public. Chaque citoyen peut donc les consulter ainsi que les différents médias dont les analyses peuvent être diffusées.

L'intervention des ONG et la diffusion de leurs travaux peut contribuer à éclairer les citoyens d'autant plus que les informations diffusées sont d'origine extérieures.

La publicité des débats parlementaires est aussi une source d'informations importante du citoyen de même que les auditions.

La Cour des comptes peut jouer un rôle particulier en publiant le contenu de ses propres analyses. Certaines le sont obligatoirement en application des dispositions de la directive (article 51 de la directive prévoyant l'avis de la Cour sur le contrôle interne...). La directive ne donne pas de précision sur la publicité des travaux de la Cour ; question qui est renvoyée aux législations nationales. Ces dispositions concernant la publicité des travaux ont souvent soulevé des polémiques. Pour améliorer l'information des citoyens, il pourrait apparaître souhaitable que tous les travaux de la Cour soient rendus publics. D'ailleurs les jugements définitifs sont rendus publics. Il peut en aller différemment pour les avis rendus dans le cadre de la directive. Lorsque les avis sont des annexes à un projet de loi, ils deviennent automatiquement publics. Par contre lorsque les travaux de la Cour sont réalisés à la demande du Parlement, il peut apparaître souhaitable de laisser l'initiative de la publication au Parlement. Enfin il reste le cas où la Cour a agi de sa propre initiative pour examiner une gestion publique un organisme public ou une administration. Il peut paraître opportun de laisser le soin à la Cour de publier ou non le contenu de ses travaux.

## **Conclusion**

Dans une démocratie, la fonction de contrôle externe ne peut être le fait d'une seule institution et doit donc être protéiforme ; elle doit contribuer à un fonctionnement régulier et efficace des pouvoirs publics et doit donc être adaptée à chaque organisation. Le Parlement vote la loi et contrôle son exécution par lui-même et grâce au concours d'institutions publiques telles que la Cour des comptes. Il doit donc disposer de moyens propres et suffisants pour s'acquitter de sa mission et assurer au citoyen que l'action publique est conforme aux objectifs fixés par le pouvoir politique.