

LES BASES COMMUNAUTAIRES DU DROIT BUDGETAIRES AU SENEGAL

Par *Abdoulaye DIOUF*¹

INTRODUCTION

Les finances publiques représentent dans la quasi-totalité des Etats le levier principal d'impulsion de l'action publique. En effet, qui veut administrer de la meilleure des manières qui soit, doit disposer des moyens financiers nécessaires à la réalisation de ses objectifs. De ce fait, les finances publiques doivent faire l'objet d'une gestion rigoureuse à même de garantir aussi bien la transparence que l'efficience dans la gestion des deniers publics. Et c'est donc le rôle des pouvoirs publics par le biais notamment de l'administration financière de s'assurer de la bonne gestion des finances publiques.

Mais penser que les finances publiques seraient uniquement l'apanage des pouvoirs publics étatiques serait à bien des égards inexact. De plus en plus, avec l'influence grandissante du droit communautaire et de la volonté d'intégration, l'on s'est vite rendu compte que les Etats ne devaient plus fonctionner en vases clos avec pour chacun d'entre eux un système de gestion des finances publiques qui lui est propre et qui serait peut-être même différent voire divergent de celui des autres Etats qui composent les unions communautaires auxquelles ils sont membres. C'est à cet effet qu'au sein de l'espace UEMOA, il a été mis en place un cadre harmonisé des finances publiques.

Vers la fin des années 80 et au début des années 90, les Etats membres de l'Union monétaire Ouest Africaine (UMOA) ont été confrontés à une crise persistante de leurs finances publiques. La situation économique à cette époque était caractérisée par une absence de coordination entre politique monétaire et politiques budgétaires nationales ainsi que par des politiques budgétaires parfois trop expansionnistes. Les conséquences qui découlaient de ce manque d'harmonisation des politiques budgétaires sont des déficits budgétaires élevés, des arriérés de paiements intérieurs et extérieurs importants, un endettement intérieur et extérieur élevé, des taux d'inflation élevés et non maîtrisés. De même, on notait l'instabilité du taux de change réel, affectant l'investissement et les exportations, des taux de chômage élevés et variables et souvent mal connus et enfin une instabilité sociopolitique dans certains Etats membres.

Pour atténuer ces risques graves de déséquilibres économiques, et pour favoriser davantage un développement plus harmonieux de l'Union, le Conseil des Ministres de l'UMOA, depuis 1990, n'a cessé de formuler des recommandations en vue de l'harmonisation des politiques budgétaires nationales avec la politique monétaire commune. Ces graves crises économiques ont conduit à la dévaluation du F CFA et à la création de l'UEMOA en 1994.

1 Doctorant en droit public, UGB, SENEGAL.

L'harmonisation des finances publiques vise deux objectifs principaux. Le premier est de doter les Etats membres de l'Union d'instruments modernes permettant une gestion rigoureuse et transparente des finances publiques, gage de stabilité de leur monnaie commune. Le second est de faciliter l'exercice de la surveillance multilatérale des politiques budgétaires nationales, en mettant à la disposition des Etats membres des systèmes qui simplifient la comparaison et l'analyse de leurs données financières.

La première génération des directives des finances publiques de 1997 et 1998 n'a pas permis d'atteindre ces objectifs. C'est pourquoi un nouveau cadre harmonisé des finances publiques a été adopté en 2009 avec d'importantes innovations qui prennent en compte les normes et les meilleures pratiques internationales.

L'avènement de ce nouveau cadre harmonisé de finances publiques de même que l'existence antérieure d'un droit communautaire ouest africain régissant les finances publiques suscite plusieurs interrogations d'une importance capitale. D'où l'intérêt d'étudier le thème des bases communautaires du droit budgétaire au Sénégal.

La notion de base communautaire s'entend de lien de causalité ou d'ascendance qui existe entre le droit communautaire et le droit national. Autrement dit, il s'agira de l'origine communautaire d'une norme nationale. C'est donc l'occasion de faire le parallèle avec le droit communautaire qui s'entend d'un ensemble de dispositions contenues dans les différents textes d'une institution, ces normes intervenant dans des domaines aussi divers que variés. Le droit budgétaire pour sa part peut être défini comme le droit ayant pour objet d'énoncer les règles ayant trait à la préparation, à l'élaboration, à la présentation, à l'adoption et à l'exécution de l'acte prévoyant et autorisant les ressources et les charges publiques.

Etudier un tel sujet consistera à s'interroger sur ce qui fonde l'origine communautaire du droit budgétaire sénégalais. De ce fait, on se rend compte que le droit budgétaire sénégalais est fondamentalement régi par le nouveau cadre harmonisé des finances publiques symbolisé par l'adoption en 2009 de six nouvelles directives ayant vocation à guider le système de gestion des finances publiques au sein de l'espace UEMOA. Cette influence du droit communautaire sur le droit budgétaire sénégalais se manifeste donc à ces directives phares de la gestion des finances publiques dans l'espace UEMOA. Elles ont été édictées en 2009 et sont au nombre de six.

La première d'entre elles est la directive n° 01/2009/CM/UEMOA portant Code de Transparence dans la Gestion des Finances Publiques au sein de l'UEMOA. Ensuite vient la directive n°06/CM/UEMOA du 26 juin 2009 relative aux lois de finances qui 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. Ses modalités d'application sont développées dans les autres Directives. La Directive LOLF constitue donc une sorte de "Constitution financière". La directive n°07/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique qui fixe les règles fondamentales régissant l'exécution des budgets publics, la comptabilité, le contrôle des opérations financières, la gestion des deniers, valeurs et biens.

La directive n°08/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Nomenclature Budgétaire de l'Etat fixe les principes fondamentaux de présentation du budget général, des budgets an-

nexes et des comptes spéciaux du Trésor. Une nomenclature budgétaire commune à tous les Etats membres de l'UEMOA est annexée à la Directive. L'autre directive qui vient compléter le volet comptable est la directive n°09/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Plan Comptable de l'Etat (PCE) au sein de l'UEMOA. Elle détermine l'objet de la comptabilité générale de l'Etat et les normes, règles et procédures relatives à sa tenue et à la production des comptes et états financiers. Elle diffuse un plan comptable ayant vocation à s'appliquer dans tous les Etats membres.

Enfin, la directive n°10/CM portant tableau des opérations financières de l'Etat (TOFE) au sein de l'UEMOA vient intégrer le volet statistique au nouveau cadre et fixe les principes généraux relatifs à l'élaboration et à la présentation commune des statistiques sur les opérations financières des Etats membres de l'UEMOA. Cette Directive est logiquement la dernière du dispositif puisque le TOFE utilise les données budgétaires et comptables fournies par les services, lesquelles doivent être conformes aux dispositions énoncées dans les précédentes Directives.

Ces directives constituent donc le nouveau cadre harmonisé des finances publiques au sein de l'UEMOA. Cela nous pousse à nous intéresser à leur intérêt qui fera en même temps ressortir l'intérêt du sujet.

D'un point de vue sémantique, le mot « harmonie » s'entend d'un accord bien réglé entre les diverses parties d'un ensemble. C'est ainsi que dans le jargon de la musique on considère comme harmonieux un ensemble ou une suite de sons qui sont agréables à l'oreille. Tout cela pour dire que parler d'un cadre harmonisé des finances publiques supposerait à la manière d'un orchestre de musique qu'il y ait une certaine synchronisation des actions individuelles dans le but de produire un résultat qui serait à la fin mélodieux et harmonique. Sur cette base il nous serait possible de dire que le cadre harmonisé des finances publiques serait la mise en place d'un système de gestion des finances publiques qui obéit aux mêmes règles juridiques dans tous les Etats de l'UEMOA.

Ce nouveau cadre harmonisé des finances publiques se présente donc comme le principal outil de gestion des finances publiques dans les pays de l'espace UEMOA. Il s'agit de normes communautaires qui irradient le droit interne des Etats membres de l'UEMOA. Ainsi, on peut dire que le droit budgétaire des Etats de l'UEMOA est marqué par une forte influence communautaire.

Cela nous permettra de saisir le premier intérêt du sujet qui est qu'il nous permet de trouver des éléments de réponses sur la question du débat doctrinal sur l'existence d'un droit communautaire africain. En effet, la doctrine se pose des questions sur l'existence réelle d'un droit communautaire africain du fait que ce dernier semble à bien des égards n'être que le reflet de certains systèmes communautaires occidentaux.

L'étude des directives permettra donc de saisir le second intérêt du sujet qui réside dans la meilleure appréhension des motivations du jurislateur communautaire lorsqu'il a décidé de la mise en œuvre de ce nouveau cadre. Pour ce faire, il convient de se focaliser sur la nature des dispositions nouvelles qui sont prises ainsi que les effets qui peuvent être les leurs. Ainsi, on se rend vite compte que le nouveau cadre harmonisé se fixe deux objectifs

principaux. La première est de promouvoir la performance budgétaire, la seconde étant de renforcer davantage la transparence dans la gestion des finances publiques. Il en ressort que le maître-mot de cette nouvelle organisation est la mise en place d'une gestion financière répondant aux standards internationaux et donc d'une gestion dite moderne.

Cependant il faut noter que les directives bien qu'adoptées ne font pas l'objet d'une mise en œuvre totale aussi bien au Sénégal qu'au sein des pays de l'espace UEMOA. En effet un calendrier de transposition bien défini a été mis en place. Il a été prévu que ces derniers fassent l'objet d'une transposition entre 2009 et 2011. Par la suite l'application des directives devra se faire entre 2012 et 2017. Enfin, un délai supplémentaire accordé pour la mise en œuvre des droits et obligations constatés et pour la comptabilité des matières : période 2018-2019.

Le Sénégal a déjà procédé à la transposition des directives dans leur ensemble par la mise en place de mesures législatives et réglementaires tendant à concrétiser le dispositif communautaire dans le droit national. Deux lois ont été adoptées pour concrétiser la directive portant code de transparence budgétaire ainsi que la directive portant lois de finances au sein de l'espace UEMOA. Il s'agit respectivement des lois 2012-22 du 27 décembre 2012 et de la loi organique 2011-15 du 8 Juillet 2011. De même les décrets 2011-1880 portant règlement général sur la comptabilité publique, 2012-92 portant plan comptable de l'Etat, 2012-341 portant tableau des opérations financières de l'Etat et 2012-673 portant nomenclature budgétaire de l'Etat viennent compléter la dynamique de transposition.

Mais malgré cette mise en application des directives qui n'est pas totalement effective, on peut toujours tenter d'effectuer des analyses sur les bases communautaires du droit budgétaire au Sénégal. En effet, l'application effective des directives n'est pas une condition sans laquelle il ne serait pas possible d'apprécier la communautarisation du droit budgétaire sénégalais. Aussi, il convient de se poser la question de savoir quelle est la portée des bases communautaires du droit budgétaire au Sénégal?

Répondre à cette question suppose d'effectuer une étude du nouveau cadre harmonisé des finances publiques sous tous ses angles. Tout d'abord, il faudrait s'atteler à vérifier par quelles voies et moyens le droit communautaire parvient-il à encadrer le droit budgétaire sénégalais. L'on se rendra compte que le droit budgétaire sénégalais est bel et bien soumis à une forte influence du droit communautaire. Cette influence du droit communautaire se manifeste tout d'abord à travers les finalités du nouveau cadre harmonisé que sont la modernisation de la gestion publique à travers le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats symbolisée par l'institution de la gestion axée sur les résultats comme nouveau paradigme de la gestion publique. Ensuite la recherche de la transparence dans la gestion des finances publiques apparaîtra comme le second point dans l'étude des finalités du nouveau cadre notamment par le biais de l'institution de nouveaux mécanismes de garantie de la transparence et par la place prédominante qui est accordé à la directive portant code de transparence au sein de l'espace UEMOA.

Cette étude des finalités du nouveau cadre harmonisé nous pousse tout droit à l'étude du contenu matériel du nouveau cadre. Il ressortira de cette analyse que le nouveau cadre

présente plusieurs améliorations qui ont trait à l'amélioration de la légitimité de l'action financière des pouvoirs publics qui s'apparente à une volonté des pouvoirs publics de promouvoir une meilleure implication de la représentation populaire à la décision budgétaire d'une part. D'autre part elle se manifeste par la prise de mesures afin de faciliter l'accès du citoyen à l'information budgétaire.

Par ailleurs, le cadre harmonisé des finances publiques opère aussi une rénovation dans la gestion publique par l'introduction de nouvelles normes basées sur la gestion axée sur les résultats. Mais en plus, et il s'agit là d'un point focal de ce nouveau cadre, le contrôle des finances publiques se trouve élargi dans son cadre afin de prendre en compte les nouvelles fonctions dévolues au responsable de programme.

Toutefois, le cadre harmonisé des finances publiques ne se caractérise pas que par des améliorations. En effet, plusieurs lacunes doivent être recensées. En premier lieu, on note que des insuffisances existent pour ce qui se rapporte à la rédaction du nouveau cadre. En effet, certaines omissions et ambiguïtés complexifient la bonne compréhension des directives. De même les obstacles à la bonne implantation de la gestion axée sur les résultats de même que le manque de cohérence interne du nouveau cadre harmonisé sont à déplorer.

Dans cette optique, il s'avère plus que nécessaire d'effectuer de la communautarisation du droit budgétaire sénégalais. Celle-ci procède en premier lieu d'une étude de l'impact aussi bien positif que négatif de la première génération de directives de même que l'analyse des effets escomptés de l'adoption du nouveau cadre. Suite à cela bien entendu, des perspectives se résumant à la mise en œuvre d'une bonne réception des directives de même que la mise en place effective de la gestion axée sur les résultats tendraient à améliorer les chances de réussite de la volonté de communautarisation du droit budgétaire sénégalais.

Aussi, l'étude de l'encadrement théorique du droit budgétaire sénégalais par le droit communautaire (**I**) ainsi que la pratique de l'encadrement du droit budgétaire par le droit communautaire (**II**) constitueront les deux axes de notre travail.

I - L'ENCADREMENT THEORIQUE DU DROIT BUDGETAIRE SENEGALAIS PAR LE DROIT COMMUNAUTAIRE UEMOA

Cette étude passe tout par une étude des finalités du nouveau cadre harmonisé des finances publiques (**A**) et une autre portant sur son contenu matériel (**B**)

A - LES FINALITES DU NOUVEAU CADRE HARMONISE DES FINANCES PUBLIQUES

Il s'agit d'une part d'une volonté de moderniser la gestion des finances publiques (**1**) et d'autre part d'améliorer la transparence dans la gestion des finances publiques (**2**).

1 - La modernisation de la gestion des finances publiques

Le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats apparait clairement dans le nouveau cadre harmonisé des finances publiques notamment à travers la directive n° 06/2009/CM/UEMOA portant loi de finances au sein de l'UEMOA.

Jusqu'à présent les règles encadrant la formulation des budgets 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 »²) et le vote parlementaire se concentrat sur la reconduction des dotations précédentes (« services votés³»), 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 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.

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 fongibilité⁴ et du plafond d'emplois⁵ concourt à offrir au gestionnaire une latitude accrue pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés en minimisant les obstacles techniques et légaux.

L'introduction de la pluri annualité constitue aussi 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.

Enfin, les nouvelles orientations de la gestion publique induisent un calibrage du budget non pas en fonction du cycle annuel mais plutôt en prenant en compte des activités qui s'échelonnent sur une durée dépassant le cadre annuel. C'est principalement ce qui est à l'origine de la présentation du budget par politiques publiques et la démarche de performance qui entraîné la revalorisation de la notion de programme sur laquelle nous reviendrons plus en profondeur au cours de nos développements ultérieurs.

Ce nouveau paradigme est symbolisé par l'adoption de la gestion axée sur les résultats. La gestion axée sur les résultats est une approche qui vise à apporter d'importantes modifications au mode de fonctionnement des organisations, l'accent étant mis sur l'amélioration

2 Article 9, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

3 Article 34, Directive n°05/97/CM/UEMOA.

4 Article 15 de la directive 06/2009/CM/UEMOA.

5 Article 12 de la directive 06/2009/CM/UEMOA.

de la performance exprimée par les résultats. Elle comporte un cadre et des outils de gestion qui facilitent la planification stratégique, la gestion des risques, le suivi de la performance et l'évaluation. Elle vise principalement à améliorer les capacités d'apprentissage de l'organisation et à permettre à cette dernière de s'acquitter de son obligation de rendre compte par la présentation de rapports sur la performance.

Elle vise les objectifs généraux suivants de lisibilité, d'efficacité et d'efficience.

Les instruments de la Gestion Axée sur les Résultats prévus par le nouveau cadre harmonisé des finances publiques sont notamment, le document de programmation budgétaire et économique pluriannuel (DPBEP), le document de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD), les projets annuels de Performance (PAP) qui accompagnent le projet de loi de finances et les rapports annuels de performance (RAP) qui accompagnent le projet de loi de règlement.

La Gestion Axée sur les Résultats repose sur la mise en place d'instruments de mise en œuvre. Il s'agit principalement du CDMT (Cadre de dépense à moyen terme) qui est un outil de la Méthode de Gestion Axée sur les Résultats appliquée à la gestion budgétaire.

Il faut toutefois noter que les finalités du nouveau cadre harmonisé des finances publiques ne se limitent pas à l'amélioration ainsi que la modernisation de la gestion des finances publiques. Elle comprend en outre un autre volet qui est celui de la promotion l'amélioration de la transparence dans la gestion publique.

2 - L'amélioration de la transparence dans la gestion des finances publiques

Le concept de gouvernance émerge au début des années 1990 dans la constellation des idées en faveur d'une société fondée « *sur le droit, la responsabilité, la transparence, l'échange, et le respect et l'épanouissement des diversités*⁶ ». Il désigne le processus par lequel les décisions sont prises et mises en œuvre dans la société. Au sein des administrations publiques, la gouvernance est le processus par lequel les pouvoirs publics gèrent les affaires et les ressources publiques. On entend par bonne gouvernance « *une gestion des affaires publiques essentiellement exempte de pratiques abusives et de corruption et qui respecte la primauté du droit*⁷ ». Les finances publiques étant l'instrument le plus important dont disposent les gouvernements pour la réalisation de leurs objectifs de politique publique, la bonne gouvernance des finances publiques est alors indispensable pour le succès de ces actions publiques. Elle est évaluée à suivant quatre axes principaux: la responsabilité, la transparence, la prévisibilité et la participation.

Le terme « responsabilité » a plusieurs définitions, mais la plus utilisée notamment par l'OCDE est la suivante: « *c'est l'obligation de rendre compte et de répondre de la manière*

⁶ Cf. Al. Kacou & L. J. Grégoire, Les dimensions centrales de la gouvernance et les priorités pour l'atteinte des Objectifs du Millénaire pour le Développement, dans l'Afrique et les défis de la gouvernance, ouvrage du PNUD (2008).

⁷ Mohamed Moindze, les standards internationaux de bonne gouvernance, Mars 2010.

dont les responsabilités sont acquittées à travers les structures politiques et constitutionnelles ».

La transparence des finances publiques est définie par « *l'information claire du public sur la structure et les fonctions des administrations publiques, les visées de la politique de finances publiques, les comptes du secteur public et les projections budgétaires*⁸ ». La transparence des finances publiques renforce la responsabilisation et accroît la crédibilité des autorités, ce qui a pour avantages d'abaisser le coût de l'emprunt et d'inciter un public bien informé à soutenir plus fermement des politiques macroéconomiques saines.

La prédictibilité résulte de l'existence de législations et des réglementations claires, bien connues à l'avance par les assujettis et qui sont uniformément et efficacement mises en œuvre. Il est important que les objectifs assignés au budget et à la dette publique s'inscrivent dans un cadre budgétaire à moyen terme, régulièrement mis à jour et que les taux et l'assiette des impôts et des autres prélèvements restent relativement stables.

La participation du public au processus budgétaire est essentielle pour l'amélioration des décisions budgétaires et la crédibilité des politiques publiques. Elle peut encourager le soutien de la population au processus budgétaire local et national en lui offrant la possibilité de faire connaître leurs préoccupations à l'égard de la gestion fiscale et de leurs priorités budgétaires et partant, en créer des partenariats fondés sur la confiance et le consensus entre l'Etat et les citoyens.

Etant un enjeu d'une importance majeure, la bonne gouvernance est devenue aujourd'hui une préoccupation d'ordre général. C'est la raison pour laquelle des standards internationaux de bonne gouvernance ont été développés par des organisations internationales. Il s'agit principalement d'institutions financières telles que la Banque Mondiale, le FMI, l'OCDE.

Ainsi, l'UEMOA a dégagé un certain nombre de principes à même de garantir la bonne gouvernance s'ils sont appliqués. Ces principes et obligations sont relatifs aux aspects suivants de la gestion des finances publiques : la légalité et la publicité des opérations financières publiques, les attributions et les responsabilités des institutions, le cadre économique des finances publiques, l'élaboration et la présentation des budgets publics, la mise en œuvre des recettes et des dépenses, l'information du public, l'intégrité des acteurs

Cela étant, il ne sert à rien de fixer des standards de bonne gouvernance et de transparence si des mécanismes ne sont pas mis en place en vue de les faire appliquer. En effet, la volonté de promotion de la transparence doit entraîner certaines implications du point de vue pratique. D'où la mise en place d'un dispositif et institutionnel tendant à promouvoir la transparence.

Plusieurs structures ont en charge la promotion de la transparence par le biais des contrôles qu'elles effectuent sur l'exécution du budget.

Tout d'abord on peut citer un organe juridictionnel qui constitue la structure de premier ordre dans ce domaine : la Cour des Comptes.

8 Mohamed Moindze, les standards internationaux de bonne gouvernance, Mars 2010.

Au Sénégal, le rôle d'institution supérieure de contrôle des finances publiques était dévolu dès 1960 à une institution du pouvoir judiciaire, la Cour suprême. A la faveur de la réforme judiciaire de 1992, la 3ème Section de la Cour Suprême qui faisait fonction de juridiction des comptes a été transférée au Conseil d'Etat (2ème Section) créé en même temps que le Conseil Constitutionnel et la Cour de Cassation, par la loi constitutionnelle n°92-22 du 30 mai 1992

A côté de la Cour des Comptes on peut parler d'une autre grande institution de contrôle représentée par l'Inspection générale d'Etat.

Institution supérieure de Contrôle de l'Ordre administratif (ISCOA), l'Inspection générale d'Etat (IGE) dispose, en vertu des articles 5 à 7 de la loi n° 2011-14 du 8 juillet 2011 portant statut des Inspecteurs généraux d'Etat, de larges pouvoirs d'investigation dans le cadre de ses missions de vérification, d'enquête et d'audit au niveau des structures publiques, parapubliques, ainsi que des structures privées bénéficiant du concours financier de l'Etat. Les informations qu'elle recueille au cours de ces missions revêtent un caractère secret et sont exclusivement destinées au Chef de l'Etat.

A côté de ces deux grandes institutions, on peut parler des organes chargés d'exercer des contrôles externes aux administrations par des corps d'inspection dont le principal est l'Inspection générale des Finances (IGF). Ce corps, à vocation interministérielle directement rattaché au ministre des Finances, effectue des missions de contrôle sur place et sur pièces, afin de vérifier, à la demande du ministre, la gestion des deniers publics et de contrôler les organismes recevant des fonds publics.

De même, le Parlement conformément aux dispositions de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, selon lequel « *tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs Représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi...* », a pour vocation originelle de voter le budget et d'en contrôler la bonne exécution. Ce contrôle, qui s'exerce en cours d'exécution du budget et a posteriori, lors du vote de la loi de finances de règlement, est renforcé par les dispositions de la loi organique relative aux lois de finances.

Enfin, la création récente de l'OFNAC contribue elle aussi à cette dynamique institutionnelle de promotion de la transparence.

A présent que la question des finalités du nouveau cadre harmonisé des finances publiques a été étudiée, il convient à présent de s'intéresser à celle du contenu matériel de ce dernier.

B - LE CONTENU MATERIEL DU NOUVEAU CADRE HARMONISE DES FINANCES PUBLIQUES

L'étude du contenu des nouvelles dispositions du cadre harmonisé fait ressortir deux aspects. D'une part, dans le but de promouvoir la transparence, il y est effectué une tentative de légitimation de l'action financière des pouvoirs publics (1) concomitante à une rénova-

tion du cadre de gestion budgétaire (2) initiée dans le but de promouvoir une gestion performante.

1 - La légitimation de l'action financière des pouvoirs publics

Les directives de 2009 opèrent un changement notable au triple niveau de la préparation de la loi de finances, de son exécution et du vote de la loi de règlement. En effet, la Directive portant Code de transparence énonce que "*le choix des dépenses et des recettes par les pouvoirs publics est clair et intervient au terme d'un débat large et ouvert*"⁹. Le même texte poursuit et prescrit qu'"*est établi et rendu public un calendrier budgétaire annuel de préparation du budget. Ce calendrier notamment prévoit, dans un délai raisonnable précédant le dépôt des projets de loi de finances, la publication par le Gouvernement de ses hypothèses économiques, de ses grandes orientations budgétaires pour l'année à venir et des principales mesures du prochain projet de budget : ce rapport fait l'objet d'un débat au parlement*"¹⁰.

La Directive portant loi de finances reprend ces idées en instituant un "débat d'orientation budgétaire au parlement au plus tard à la fin du deuxième trimestre de l'année"¹¹. Ce débat porte sur le document de programmation budgétaire et économique ainsi qu'éventuellement des documents de programmation annuelle des dépenses.

L'examen et le vote du projet de loi de finances est le second terrain de l'implication du parlement dans la procédure budgétaire. Les marges de manœuvre des élus du peuple restent faibles notamment en matière de délai de vote et de droit d'amendement. De même, 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.¹²

Mais on doit noter toutefois que l'information du parlement est plus circonstanciée. Le Gouvernement produit à l'appui du projet de loi de finances des annexes explicatives (documents de programmation à moyen terme, états des dettes et créance de l'Etat, tableaux croisés de classifications, justification des autorisations nouvelles, etc.)¹³ mais surtout dispose du texte du projet de loi de règlement de l'année n-1 ainsi que des rapports de la juri-

9 Préambule de la directive N°01/2009/CM/UEMOA portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'espace UEMOA.

10 Point 2.4, Directive portant Code de transparence.

11 Article 57 de la Directive portant loi de finances au sein de l'espace UEMOA.

12 Article 59 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA.

13 Article 43 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA.

dition financière au jour où commence la session budgétaire du parlement consacrée au projet de loi de finances de l'année n+1.¹⁴

Enfin, c'est en matière d'exécution que la représentation nationale récupère une compétence nouvelle qu'il n'exerçait qu'à l'occasion d'hypothétiques commissions d'enquête parlementaires. Le Gouvernement transmet au parlement, tous les trimestres, un "rapport sur l'exécution du budget et l'application du texte de la loi de finances"¹⁵. Les parlementaires peuvent aussi procéder à des "investigations sur place"¹⁶, ou demander à auditionner les ministres.¹⁷ L'accroissement des pouvoirs du Parlement en matière budgétaire n'étant pas à elle seule suffisante pour asseoir totalement la légitimité de l'action financière des pouvoirs publics, il y a été adjoint la mise en place de mécanismes d'information du citoyen.

D'abord, au cours de la phase d'élaboration de la loi de finances de l'année, sont rendus publics, les documents servant de support au débat d'orientation budgétaire. Ces documents sont tout d'abord le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle (DPBEP) évalué sur la base d'hypothèses économiques précises et justifiées, 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. 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. A côté du DPBEP, il y a les documents de programmation pluriannuelle des dépenses qui « 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. »¹⁸

Ensuite, l'exécution de la loi de finances offre une seconde occasion d'afficher la transparence en matière de gestion publique. En effet, les rapports trimestriels sur l'exécution de la loi de finances sont rendus publics. En effet, il est prévu que « *le Gouvernement transmet trimestriellement au Parlement, à titre d'information, des rapports sur l'exécution du bud-*

14 Article 63 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA.

15 Article 74 alinéa 2 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA.

16 Article 74 alinéa 3 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA.

17 Article 74 alinéa 4 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA.

18 Article 53 de DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA.

get et l'application du texte de la loi de finances. Ces rapports sont mis à la disposition du public.¹⁹».

De même, les rapports des corps de contrôle administratif (Inspection Générale des Finances, Inspection Générale d'Etat, Inspection Général de Ministère, etc.) font aussi l'objet de mesures de publicité. Il est prévu que « *Les rapports produits à la suite des contrôles, vérifications et audits effectués par les organes et corps de contrôle administratifs, sont mis à la disposition du public, dans les conditions déterminées par les réglementations nationales* »²⁰.

Par ailleurs, dans un souci de faciliter la compréhension du document budgétaire pour le citoyen, il a été mis en place ce que l'on nomme communément un budget citoyen. Le budget voté annuellement par le Parlement est très technique et peut sembler confus et illisible aux yeux d'un profane. A cet effet, il est important de prendre les mesures nécessaires en vue de permettre aux citoyens d'être au parfum des questions budgétaires.

Le deuxième aspect du contenu novateur du nouveau cadre harmonisé des finances publiques a trait à la rénovation des règles de gestion budgétaire.

2 - La rénovation du cadre de la gestion budgétaire

On note l'introduction de nouvelles règles de gestion axée sur la performance. Au premier rang de celles-ci, on peut donner l'exemple de la pluriannualité. La pluriannualité exprime l'intégration du moyen terme dans la budgétisation. "Les crédits sont spécialisés par programme"²¹, le programme étant lui- même un ensemble cohérent de ressources et d'actions orientées vers la réalisation d'une politique publique "dans une perspective de moyen terme"²². Le projet de loi de finances est accompagné d'un "document de programmation budgétaire et financière pluriannuelle couvrant une période minimale de trois ans"²³, une appellation générique du Cadre de Dépenses à Moyen Terme (CDMT) que connaissent déjà les pays comme le Burkina Faso, le Sénégal, le Mali et le Bénin.

Le second aspect de cette nouvelle gestion performante a trait au résultat et la mesure de la performance. Les programmes budgétaires sont assortis "d'objectifs précis, arré-

19 Article 74 alinéa 2 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA.

20 Article 95 de la DIRECTIVE N°07/2009/CM/UEMOA PORTANT REGLEMENT GENERAL SUR LA COMPTABILITE PUBLIQUE AU SEIN DE L'UEMOA.

21 Article 12 in fine de la DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA.

22 Article 12 alinéa 3 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA.

23 Articles 46 et 52 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA.

tés en fonction de finalités d'intérêt général et des résultats attendus"²⁴. Les résultats sont mesurés au moyen "d'indicateurs de performance"²⁵. Par ailleurs, le projet de loi de finances de l'année est accompagné du "projet annuel de performance de chaque programme"²⁶. Le projet de loi de règlement est accompagné des "rapports annuels de performance par programme"²⁷. La Cour des comptes donne un avis sur ces rapports annuels de performance et formule des recommandations²⁸.

Suite à cela intervient la comptabilité sur la base des droits constatés et des obligations. Ce type de comptabilité veut que "*Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement*"²⁹. D'un autre côté, la gestion axée sur les résultats s'appuie la comptabilité générale de l'Etat et la comptabilité analytique des coûts. Initiée bien avant le cadre harmonisé de 2009, la comptabilité générale décrit le patrimoine de l'Etat et son évolution. Il permet de produire les états financiers de l'Etat que sont le bilan, le compte de résultat, etc. La comptabilité analytique est une comptabilité de coût de revient. Elle permet de mesurer les coûts des services publics ou des produits fournis par l'administration dans une perspective de "contrôle des rendements et performance des services, notamment dans le cadre des budgets de programme et de la gestion axée sur les résultats"³⁰.

La comptabilité publique reste gouvernée par les règles de séparation des ordonnateurs et des comptables, et de reddition de comptes par les comptables publics devant la juridiction financière, ce qui nous amène à la question du contrôle budgétaire où il nous est possible de nous rendre compte qu'il y est effectué une sorte de d'élargissement du cadre de contrôle budgétaire.

Le nouveau cadre harmonisé accorde une importance fondamentale au contrôle des finances. La lecture des diverses directives notamment celle portant lois de finances au sein de l'espace UEMOA laisse apparaître qu'il est mis l'accent sur une précision voire une clarification du cadre du contrôle budgétaire. En effet, la lecture comparée des articles de la directive n°05/97/CM/UEMOA et de celle de la directive n°06/2009/CM/UEMOA laisse

24 Article 12 alinéa 4 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU
SEIN DE L'UEMOA

25 Article 12 alinéa 5 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU
SEIN DE L'UEMOA

26 Article 46 point 1 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU
SEIN DE L'UEMOA

27 Article 50 alinéa 3 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA

28 Article 51 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA

29 Article 76 DIRECTIVE N°07/2009/CM/UEMOA PORTANT REGLEMENT GENERAL SUR
LA COMPTABILITE et article 72 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE
FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA

30 Article 84 DIRECTIVE N°07/2009/CM/UEMOA PORTANT REGLEMENT GENERAL SUR LA COMPTABILITE PUBLIQUE

apparaître que la seconde est beaucoup plus prolixe que la première sur certains aspects du contrôle de l'exécution de la loi de finances.

La responsabilisation des gestionnaires de programme est accompagnée d'une obligation de reddition de comptes. D'abord devant l'autorité politique grâce au rapport annuel de performance soumis à l'appréciation du parlement; ensuite et surtout devant le pouvoir juridictionnel : la Cour des comptes exerce une compétence extra-juridictionnelle d'appréciation des rapports annuels de performance³¹ et une compétence juridictionnelle sur les ordonnateurs, d'une manière générale, pour les faits qualifiés de faute de gestion. En effet il est prévu que « *Les ordonnateurs sont personnellement responsables des contrôles qui leur incombent dans l'exercice de leurs fonctions. Ils encourent une responsabilité qui peut être disciplinaire, pénale ou civile, sans préjudice des sanctions qui peuvent leur être infligées par la Cour des comptes à raison des fautes de gestion*³² ». De même, la directive portant lois de finances reprend la même formulation en son article 77.

En guise d'opérationnalisation de cette obligation de reddition de comptes, les textes mettent à la charge des gestionnaires de programme ainsi que de tout détenteur de l'autorité publique (élus ou hauts fonctionnaires) un devoir de déclaration de son "patrimoine en début et en fin de mandat ou de fonction"³³. Dans le même esprit, est également née une règle de délation obligatoire qui impose à tout agent public qui a connaissance d'infractions commises dans la gestion de deniers publics à le faire savoir. La non-dénonciation étant "sanctionnée pénallement"³⁴.

Il se déduit aussi de l'énoncé des directives sur les lois de finances et la comptabilité publique mais surtout du libellé du Code de transparence, un principe budgétaire additionnel, le principe de transparence. Il impose une obligation de gestion claire et limpide, un sens aigu de la communication et un état d'esprit d'ouverture à la demande d'informations et même, sur un autre plan, d'acceptation que l'information financière est un droit pour le citoyen et un devoir pour l'agent public qui doit aménager son système d'organisation en conséquence.

Au-delà de ces aspects, il convient de s'intéresser maintenant aux précisions nouvelles que contient le nouveau dispositif communautaire. Ces précisions consistent au fait de compléter le cadre du contrôle de l'exécution de la loi de finances. Pour pouvoir faire état de ces précisions, il convient d'effectuer une lecture comparée des directives de 1997 et de celles de 2009. L'on se rend compte que la directive de 2009 s'est montrée plus explicite sur la question des fautes de gestion sanctionnables par la Cour des Comptes là où la direc-

31 Article 51 alinéa 2 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA.

32 Article 14 DIRECTIVE N°07/2009/CM/UEMOA PORTANT REGLEMENT GENERAL SUR LA COMPTABILITE.

33 Point 7.1 DIRECTIVE N°01/2009/CM/UEMOA PORTANT CODE DE TRANSPARENCE DANS LA GESTION DES FINANCES.

34 Point 7.3 DIRECTIVE N°01/2009/CM/UEMOA PORTANT CODE DE TRANSPARENCE DANS LA GESTION DES FINANCES.

tive de 2007 est restée silencieuse. Aussi, il apparaît à la lecture de l'article 80 de la Directive de 2009 portant loi de finances dresse la liste des fautes sanctionnables.

Seulement, on ne peut apprécier un dispositif normatif quel qu'il soit à travers sa simple formulation. Il convient de l'étudier sous l'angle de la matérialité de la pratique existante afin de savoir s'il produira les effets escomptés. Aussi, il s'avère nécessaire de s'intéresser à la question de la réalité pratique de l'encadrement du budgétaire sénégalais par le droit communautaire.

II - LA PRATIQUE DE L'ENCADREMENT DU DROIT BUDGETAIRE SENEGALAIS PAR LE DROIT COMMUNAUTAIRE

Nous aborderons en premier lieu nous aborderons les limites du nouveau cadre harmonisé des finances publiques (**A**) avant d'aborder l'évaluation du droit budgétaire sénégalais au regard du droit communautaire (**B**).

A - LES LIMITES DU NOUVEAU CADRE HARMONISE DES FINANCES PUBLIQUES

On se rend compte que les directives font d'une part apparaître des limites inhérentes à la rédaction de ces dernières (**1**) tandis que d'autres tiennent à la réception harmonieuse des directives (**2**).

1 - Les limites inhérentes à la rédaction des directives

En premier lieu il est à déplorer le fait que les directives du cadre harmonisé ne se soient pas davantage étendues sur des principes-clés qui participent aussi de la modernisation par la rationalisation de la gestion financière publique. D'abord, il y a la question de l'équilibre budgétaire. Le mot équilibre apparaît succinctement, en complément de nom ou en proposition subordonnée (articles 3 et 67, DLF, article 11, DRGCP). Aussi, l'article 67 de la même directive fait la même allusion succincte à ce principe en précisant simplement que « *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* ». Enfin, la directive portant règlement général sur la comptabilité publique ne s'épanche pas davantage elle aussi. Elle se contente juste de reprendre la même formulation que l'article 67 de la directive portant lois de finances³⁵.

Ensuite, les directives font une impasse sur l'une des exigences de la rationalisation budgétaire : la justification des crédits au premier franc qui implique que chaque crédit budgétaire soit évalué, justifié, discuté avant d'être voté. La directive portant loi de finance ne prévoit de justification que sur "l'évolution des crédits par rapport aux dépenses effectives

35 Article 11 DIRECTIVE N°07/2009/CM/UEMOA PORTANT REGLEMENT GENERAL SUR LA COMPTABILITE PUBLIQUE.

de l'année antérieure³⁶, c'est-à-dire sur les autorisations nouvelles. Selon Nicaise MEDE, « la porte reste grandement ouverte à la litanie, liturgie, léthargie de l'homme politique français de la Vième République »³⁷. La modernisation et la rationalisation n'y trouvent pas forcément leur compte.

Aussi, la rigueur dans la mise en œuvre de l'annualité budgétaire laisse subsister certains avatars liés à l'annulation, de principe, des crédits de paiement non consommés en fin d'exercice budgétaire (article 24, DLF). L'article 24 de la directive portant lois de finances pose comme règle que « *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.* »

A côté des omissions dénotées, il apparaît que le nouveau dispositif communautaire laisse place à certaines ambiguïtés.

On note en premier lieu que la formulation des textes est très laconique. S'agissant des modalités par lesquelles l'information budgétaire est transmise au citoyen, on remarque que les expressions ou les mots utilisés par le juridicteur communautaire sont "publié" ou "rendu public" ou encore "mis à la disposition du public", sans autre précision que le site internet³⁸ sur le mode opératoire de ce mécanisme de transparence.

L'on note cependant que l'accès du citoyen sénégalais à l'information virtuelle notamment par le biais des technologies de l'information et de la communication n'est pas évident. En effet, le Sénégal se caractérise par une population à majorité rurale. L'énergie électrique n'est pas présente dans une grande partie des zones rurales. L'on est en droit de se poser la question de savoir s'il est raisonnable de parler d'Internet.

Un autre problème se pose : celui de la faculté des citoyens à comprendre l'information budgétaire qui se trouve dans ces textes. Nonobstant le caractère technique des finances publiques, la faible alphabétisation des populations à elle seule peut réduire à néant les efforts de vulgarisation des données financières entrepris par le juridicteur communautaire. L'idéal serait que certains documents tels que le budget citoyen au moins puissent faire l'objet d'une traduction en langue nationale afin de permettre à ses destinataires d'en apprêhender le sens.

Pour finir, on note que les directives du cadre harmonisé des finances publiques présente des insuffisances de forme et quelques fois de fond.

En premier lieu, des objections doivent être effectuées sur la qualité rédactionnelle des documents. La lecture de l'article 23 de la directive portant lois de finances est sujet à discussion. Il y est mentionné que « *En cas d'urgence et de nécessité impérieuse d'intérêt national, des crédits supplémentaires peuvent être ouverts par décret d'avances pris en*

36 Article 46 DIRECTIVE N°06/2009/CM/UEMOA PORTANT LOIS DE FINANCES AU SEIN DE L'UEMOA.

37 Nicaise MEDE in « Réflexions sur le nouveau cadre harmonisé des finances publiques » op.cit.

38 Point 6.4 DIRECTIVE N°01/2009/CM/UEMOA PORTANT CODE DE TRANSPARENCE DANS LA GESTION DES FINANCES.

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. ». L'urgence de même que la nécessité impérieuse ne sont pas définis rendant ainsi la portée de cet article incertaine.

Un autre problème est celui de l'ambiguïté de la formulation de l'article 31 de la directive portant règlement général sur la comptabilité publique. Il est mentionné à l'alinéa 2 de ce dernier que « *Les arrêtés de débet produisent les mêmes effets et sont soumis aux mêmes règles d'exécution que les décisions juridictionnelles. Ils sont susceptibles de recours.* ». C'est cette dernière phrase qui pose problème. Il est loisible de se poser la question de savoir de quel type de recours il s'agit en l'espèce. S'agit-il d'un recours hiérarchique ou d'un recours juridictionnel? Ce qui soulève un autre problème, celui de l'instance compétente. En effet s'agit-il de la compétence du juge administratif ou du juge des comptes. La question reste entière et les réponses inexistantes.

Par ailleurs on note l'incertitude sur le caractère a priori ou a posteriori du contrôle financier. Il est dit dans l'article 69 de la DLF que « *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.* ». Or dans l'article 90 de la DRGCP il est mentionné que « *Les contrôleurs financiers évaluent a posteriori les résultats et les performances des programmes, au regard des objectifs fixés, des moyens utilisés et de l'organisation des services des ordonnateurs.* ». Enfin s'agissant du rôle du contrôleur financier pour ce qui est de la performance des programmes, entre le simple "avis" mentionné à l'article 69 paragraphe I de la DLF et l'évaluation signalée à l'article 90 DRGCP, l'on se demande quelle est la portée réelle de ce rôle.

Il convient donc que les droits nationaux au moment de procéder à la transposition des directives corrigent ces dernières afin de se prémunir contre tout risque d'amalgame au moment de leur application effective.

Parlant donc de la question de la transposition, il nous est possible d'aborder le problème de la réception harmonieuse des directives du nouveau cadre harmonisé des finances publiques.

2 - Les limites à la réception harmonieuse des directives

Le premier problème qui est le problème qui, à bien des égards, semble être le problème le plus difficile à résoudre est celui du manque d'adéquation de la sociologie administrative des états à la nouvelle volonté de gestion axée sur les résultats voulue. Il faut noter que le concept de GAR est inspiré des méthodes occidentales de gestion notamment. Toutefois il faut signaler que la sociologie administrative des pays occidentaux est différente de celle des pays africains en ce sens qu'elle est plus propice aux exigences de la performance financière car s'étant mieux affranchie de certaines tares ethno-politiques.

Le premier problème recensé est la prévalence notable du non-droit dans la sphère financière publique. On remarque toute une série de phénomènes aussi regrettables les uns que les autres. Ismaila Madior Fall dénonçait l'accoutumance progressive mais tardive à la production des lois de règlement³⁹. Par ailleurs, il est dénoté la violation courante des procédures normales de l'exécution budgétaire par le recours aux ordres de paiement, les dépenses hors budget et la facturation de services publics sans autorisation législative. La liste des pratiques et des comportements de cet acabit n'en finit. Cet état de fait appelle l'urgence d'un retour à la légalité financière, aux fondamentaux d'un Etat de droit, comme le souligne le préambule du Code de transparence.

La seconde difficulté que doit prendre en compte la gestion budgétaire axée sur la performance est l'ethno-politisation de l'administration publique. La raison ethno-politique l'emporte sur la bonne raison de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie. La responsabilité des agents publics, la reddition des comptes des acteurs financiers publics et l'évaluation de la performance des acteurs publics semblent n'avoir d'autres valeurs que platoniques, contrariées qu'elles sont par le clientélisme.

A côté des multiples obstacles à la gestion axée sur les résultats qui sont dénotées, force est de reconnaître que le constat d'un défaut de cohérence interne du cadre harmonisé se fait sentir. Ce défaut de cohérence résulte de la distorsion entre les choix opérés, ces choix étant à l'origine de l'adoption du cadre harmonisé et les normes issues de l'adoption de ces choix. En des termes plus précis, les motivations du cadre harmonisé ne sont pas cohérentes avec les règles qui sont les siens. Cette distorsion notée apparaît principalement lorsqu'on effectue une analyse du choix de conférer de grands pouvoirs au responsable de programme. Ce dernier est le principal délégataire de la performance financière. De ce fait, bien qu'un contrôle ainsi qu'une obligation de reddition de compte doivent peser sur lui, ces derniers doivent être mis en place de la manière la plus souple qui soit afin de lui permettre de disposer d'une large liberté de manœuvre dans les actions qui sont les siennes. Seulement paradoxalement, on observe que le dispositif communautaire s'apparente à un fardeau pour lui.

La gestion budgétaire axée sur les résultats, appliquée de façon complète, devrait mener à formaliser un nouveau dispositif du contrôle financier autour de contrôles hiérarchisés et partenariaux. Ce qui, en définitive, voudra dire que les contrôles hiérarchisés, exercés par le contrôle financier, devraient être effectués en fonction des risques liés à la nature de la dépense et aux pratiques des ordonnateurs.

En tout état de cause, le principe directeur des réformes est de fonder le système de contrôle sur un contrôle a posteriori mieux organisé et renforcé qui permettrait, à terme, de limiter les contrôles a priori au profit des contrôles a posteriori. Ce qui, véritablement, constitue une tendance, une dynamique immanente à la gestion budgétaire axée sur la per-

39 I. M. Fall, "La loi de règlement dans le droit des finances publiques des états membre de l'UE-MOA : l'exemple du Sénegal" afrilex, 2005.

formance et qui induit, selon les mots de Michael Ruffner, le "*passage d'un contrôle ex ante à un contrôle ex post*".⁴⁰

Les textes confèrent au contrôleur financier et à ses délégués un important pouvoir de contrôle a priori, un droit de veto positif qui contrarie l'autonomie fonctionnelle de l'ordonnateur/responsable de programme prévue à l'article 13 paragraphe 2 de la directive relative aux lois de finances. En effet, "*tous les actes des ordonnateurs portant engagement de dépenses*" ainsi que "*toute ordonnance de paiement*" doit revêtir la signature du contrôleur financier ou de son délégué⁴¹. La formalité substantielle consacrée par ces dispositions est prescrite sous peine de nullité des actes d'engagement ou d'ordonnancement⁴². Cette nullité est d'ordre public et peut être invoquée par quiconque en a connaissance à quelque moment que ce soit dans le déroulement de la procédure financière.

En plus du contrôle de régularité (bonne imputation de la dépense, disponibilité de crédits, application du droit financier, conformité aux autorisations parlementaires) qui peut engager sa responsabilité personnelle⁴³, le contrôle financier apprécie aussi les "conséquences que les mesures proposées peuvent avoir sur les finances publiques"⁴⁴. La formulation du texte est pour le moins imprécise. Elle laisse le champ ouvert à un contrôle de l'opportunité de la dépense publique, envers et contre l'autonomie gestionnaire de l'ordonnateur/responsable de programme.

Par ailleurs, il convient de d'effectuer l'évaluation du droit budgétaire sénégalais au regard du droit communautaire.

B - L'EVALUATION DU DROIT BUDGETAIRE SENEGALAIS AU REGARD DU DROIT COMMUNAUTAIRE

Cette évaluation se fera en deux temps. D'une part il faudra effectuer une étude de l'impact du droit communautaire UEMOA sur le droit budgétaire sénégalais (1) avant d'aborder la question des perspectives de la communautarisation du droit budgétaire (2).

1 - Etude de l'impact du droit communautaire UEMOA sur le droit budgétaire sénégalais

La première génération de directives adoptées en 2007 a eu à faire des améliorations notables. Tout d'abord, il fut noté des progrès dans la transparence budgétaire. En effet, de grands progrès réalisés en matière de publication de documents sur la gestion budgétaire et comptable. De même, plusieurs avancées ont été décelées en ce qui est des procédures d'achat public. En effet, les procédures de passation des marchés publics ont été améliorées

40 M. Ruffner & J. Sevilla, "Modernisation du secteur public : moderniser la responsabilité et le contrôle", Revue de l'OCDE sur la Gestion Budgétaire, Vol. 4 n°2, 2004, p.142.

41 Article 88, paragraphs 2 & 4, DRGCP

42 Article 88, paragraphe 4 DRGCP

43 Article 92 DRGCP

44 Article 88, paragraphe 3 DRGCP

par la mise en place de la procédure d'appel d'offres qui a marqué un tournant dans le cadre des modes de passation de la commande publique. Aussi, il fut décelé une amélioration de la gestion de la trésorerie de l'Etat. Déjà en 1997, la Directive n°5-97/CM/UEMOA portant loi de finances avait prescrit le plan de trésorerie prévisionnel comme annexe obligatoire devant accompagner le projet de loi de finances à déposer à l'Assemblée Nationale.

A côté de cela, l'amélioration de la gestion de la dette publique a été fortement notée. Les réalisations ont porté essentiellement sur la clarification du cadre organisationnel de la gestion de la dette publique avec la création de la Direction de la Dette Publique rattachée à la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique. La mise en place d'une Stratégie d'endettement à moyen terme (SDMT) annexée à la loi de finances ainsi que le développement progressif du marché des émissions de titres publics pour permettre à l'Etat de faire face à ses besoins de trésorerie de même que la systématisation de la publication des rapports d'analyse sur la viabilité de la dette publique ont aussi apporté de nombreuses améliorations sur la gestion de la dette publique.

Toutefois, de nombreuses failles doivent être recensées. La fréquence des remaniements ministériels qui pose le problème de l'instabilité de notre organisation administrative. En effet, les changements de rattachements de certaines directions ou services administratifs d'un ministère à l'autre en cours d'exercice budgétaire ne facilite pas la traçabilité et la lisibilité des opérations financières. Aussi, l'absence de plans stratégiques assortis d'objectifs précis et d'indicateurs de résultats mesurables complexifiait la gestion budgétaire de même que la faiblesse des capacités techniques des structures de planification. Par ailleurs, la faible prise en compte des résultats issus des rapports annuels de performances dans la préparation des projets de budgets des ministères sous CDSMT pouvait sembler s'apparenter à une incohérence à déplorer.

Aussi, l'attribution de la responsabilité de l'autorisation de l'exécution du budget de l'Etat au MEF peut être source de conflit de compétence entre le MEF et les chefs de projet, qui sont eux-aussi, bien souvent investis de cette même attribution par certaines conventions de financement de projets exécutés sur ressources extérieures régulièrement inscrits au budget de l'Etat.

Pour ce qui est du contrôle juridictionnel le manque d'effectifs au niveau de la Cour des comptes ne permet pas d'effectuer les contrôles de la meilleure des manières. A côté de cela, les retards importants observés dans le jugement des comptes des comptables publics de l'Etat et des états financiers des établissements publics soumis à la réglementation de la comptabilité publique étaient fortement déplorable.

Enfin, s'agissant du contrôle parlementaire la faiblesse des capacités techniques de la commission des finances de l'Assemblée nationale et de la plupart des députés dans le domaine des finances publiques absence de publication des rapports de vérification de la Cour des comptes et des lois de règlement approuvées par l'Assemblée nationale minaient les efforts entrepris pour l'amélioration de la gestion des finances publiques.

Face à cette situation, des correctifs s'imposaient comme une nécessité. D'où l'instauration d'un nouveau cadre harmonisé des finances publiques qui suscitaient de nombreux espoirs.

La première ligne directrice est d'améliorer la transparence dans la gestion des finances publiques. La directive 01/2009 portant de Code de transparence dans la gestion des finances publiques transposée par la loi 2012-22 du 27 décembre 2012, fixe les principes pour garantir une gestion transparente, efficace et optimale des ressources publiques. L'accent sera mis également sur la facilitation de l'accès du public à l'information financière et sur l'intégrité des principaux responsables dans la mise en œuvre du budget. Sous ce rapport, il convient de mentionner que le gouvernement a soumis au Parlement un projet de loi portant sur la déclaration de patrimoine.

La seconde est de renforcer le dispositif de préparation du budget général de l'Etat. L'adoption, d'un Document de Programmation Budgétaire Economique Pluriannuelle, base du Débat d'Orientation Budgétaire, de Documents de Programmation Pluriannuelle des Dépenses, et de Projets Annuels de Performances pour appuyer les allocations budgétaires contribueront à améliorer la préparation du budget et sa crédibilité. Sur une base progressive, la généralisation de ces instruments est prévue à l'horizon 2015.

La troisième est de rénover les règles de gestion pour améliorer l'efficacité des mécanismes d'exécution budgétaires. La déconcentration de l'ordonnancement accompagnera la démarche de performance et la responsabilisation des acteurs budgétaires. La déconcentration de l'ordonnancement accompagnera la démarche de performance et la responsabilisation des acteurs budgétaires.

La quatrième ligne directrice est d'assurer une évolution du système d'information financière pour accompagner la mise en œuvre et la réussite des réformes. Le système d'information financière budgétaire et comptable actuel, au regard de ses insuffisances, sera remplacé par un système intégré de gestion de l'information financière (SIGIF) interfacé aux autres applications « métiers » existantes.

La transposition intégrale des Directives n'aura d'effets que si elle est accompagnée de mesures et d'actions élaborées afin de rendre effectifs le suivi et l'application des règles et pratiques contenues dans ces Directives. Il s'agit donc de l'opérationnalisation de la transposition des Directives qui devrait pouvoir compter sur le soutien et l'adhésion totale des Autorités Nationales des Etats afin d'asseoir un cadre de gestion des finances publiques respectant les règles élémentaires de transparence, gouvernance, d'intégrité de l'information financière et de crédibilité des institutions nationales en matière de gestion de la politique budgétaire.

Toutefois, quelques perspectives susceptibles d'éclaircir l'horizon de la communautarisation du droit budgétaire national si elles sont mises en œuvre peuvent permettre de mieux placer la gestion des finances publiques au sein de l'espace UEMOA sous de meilleurs ciels.

2 - Les perspectives de la communautarisation du droit budgétaire sénégalais

Il s'agit d'abord de l'intégration verticale des directives : les pays concernés par le cadre harmonisé sont presque tous dans des systèmes de gestion de proximité des questions de développement. Les organes des collectivités locales territoriales élus concentrent ou concentreront l'essentiel des actions d'émancipation des populations par le travail et pour la création de richesses. A terme, l'Etat aura la portion congrue dans les actions de construction d'écoles, de centres de santé, de pistes rurales, etc. Dès lors, il convient que des mécanismes adaptés de gestion par la performance soient également orientés vers les administrations locales décentralisées.

Ensuite, il convient de considérer l'intégration horizontale des directives : les experts de l'OCDE le disent, il n'y a pas de recettes standards en matière de gestion budgétaires axée sur la performance. Le mode de gestion par la performance est surdéterminée par l'environnement interne des Etats : la culture administrative (pas très propice dans l'espace UEMOA), les ressources disponibles (financières, humaines, etc.), les facteurs exogènes, les systèmes politiques, etc.

Ainsi, un appui à la transposition et à la mise en œuvre des directives dans les législations nationales est nécessaire. Il s'agit d'animer les débats juridiques pour partager les meilleures pratiques rédactionnelles, s'assurer de la conformité de divers points d'organisation ou de gestion financière, de comptabilité ou de nomenclature et d'apporter aux pays qui le souhaitent un avis sur les avant projets de texte.

Par ailleurs, il convient d'effectuer des séances de formations continue et initiale. Les états membres devront préparer des plans de formation continue. Par la suite, ces plans de formation seront prolongés pour déployer des actions de formation adaptées aux objectifs et au rythme de mise en œuvre des éléments de modernisation de la gestion publique les plus novateurs.

Il faudra ensuite mettre en place un observatoire de la mise en œuvre des directives. Cet observatoire, placé auprès de la commission de l'UEMOA, s'appuiera sur une grille de suivi des réformes permettant d'évaluer le niveau de mise en œuvre des directives.

Il faudra enfin s'atteler à la création de systèmes d'information. Il s'agit d'appuyer les Etats membres à la transition de leurs systèmes vers le nouveau cadre et en garantir la continuité dans le temps : les Directives imposent en effet de nouvelles règles de gestion et de comptabilité, de nouvelles nomenclatures et appellent à la fois à un partage plus large de l'information financière et à une réforme de la chaîne de dépense appelée à évoluer vers une plus grande efficience.

L'autre aspect concerne la question de la mise en œuvre effective de la gestion axée sur les résultats. Une bonne formulation des objectifs et des résultats est nécessaire et constitue une première étape importante dans la GAR : identifier en termes clairs et mesurables, les résultats recherchés et élaborer un cadre conceptuel pour la façon dont les résultats seront atteints. L'identification et la formulation des indicateurs de performance clairs et concis est primordiale pour un bon système d'information sur les résultats: pour chaque objectif et ré-

sultat choisir un ou des indicateurs, en précisant exactement ce qui doit être mesuré sur une échelle ou dimension. Il est alors nécessaire de fixer des objectifs pour chaque indicateur, en précisant ce qui est planifié dans l'atteinte des résultats à des dates précises, qui seront utilisés pour juger de la performance (respect des délais et coût, efficience, efficacité, impacts et durabilité des résultats).

Le suivi et évaluation des résultats sont ainsi facilités par le développement d'un système de suivi des performances pour recueillir et analyser régulièrement des données sur les résultats réels obtenus. Une des composantes du suivi et évaluation des résultats est l'examen et la présentation des résultats aux décideurs et au grand public en comparant les résultats réels vis-à-vis des plans (ou d'autres critères pour porter des jugements sur la performance).

Il est aussi nécessaire de réformer les politiques et les procédures de gestion de l'information en instituant des changements dans la façon dont le Gouvernement effectue ses opérations, en émettant de nouvelles politiques et lignes directrices de procédures sur les résultats.

CONCLUSION

L'analyse des nouvelles Directives du cadre harmonisé des Finances Publiques de l'UEMOA permet de constater que sur plusieurs points substantiels, elles s'alignent sur les normes et pratiques internationales.

La gestion axée sur les résultats et le budget-programme, la comptabilité d'exercice, la comptabilité patrimoniale, le traitement des emprunts à moyen et long terme comme des opérations de trésorerie, la mise en place d'états financiers pouvant garantir la transparence et la bonne information comptable et financière ainsi que le contrôle de l'État par les organes dédiés sont des indices qui montrent clairement que l'UEMOA a adopté les meilleures pratiques internationales.

Au total, ces réformes profondes induisent, au niveau national, des changements importants tant du point de vue du budget que de la comptabilité publique, de l'organisation et du fonctionnement des services. Elles appellent des changements profonds des mentalités des acteurs des Finances Publiques.

Le système de gestion des finances publiques de l'UEMOA est un dispositif complet de gestion des finances publiques. Sa performance se trouve dans son aptitude à mettre en place et à exécuter le budget autorisé par la loi de finance conformément aux normes et pratiques universelles en matière de gestion. L'évaluation de ce système montre que quoique conformes aux normes et standards internationaux en matière de gestion des finances publiques, son effectivité est obérée par la transposition partielle et l'insuffisante application des directives de même que le manque d'appropriation des réformes en cours.

Mais plusieurs limites peuvent aussi être décelées. En effet, les erreurs sur la rédaction telles que les omissions de même que le manque de fluidité dénoté en certains endroits est fortement déplorable. Par ailleurs, le défaut de cohérence interne ainsi que l'existence

d'obstacles multiples à la gestion axée sur les résultats qui constitue pourtant l'élément moteur de la réforme peut sembler à bien des égards paradoxal. Aussi, un approfondissement des réformes du cadre budgétaire de l'Union pour explorer l'ensemble des flexibilités qui pourraient permettre une exécution satisfaisante des dépenses à moyen terme est à rechercher.

Par ailleurs, les programmations des dépenses à moyen terme dans le budget de l'Etat devraient être la résultante d'une étroite coordination entre les responsables de la programmation budgétaire et les ministères et agences techniques concernés en vue d'une meilleure appréciation des coûts induits et de s'assurer de leur prise en charge effective chaque année.

Ces réformes accompagnées de l'actualisation et la transposition effective de l'ensemble des directives par les Etats devraient conduire à des résultats plus probants qui faciliteraient l'appréciation des atouts du système de gestion et d'en tirer les vraies conclusions portant sur l'évaluation de sa performance.