

DEUXIEME PARTIE : LA LOI DE FINANCES ET LE BUDGET

Plan

Chapitre 2 : Les fondements de la loi de finance et du budget

Chapitre 3 : L'élaboration et le vote du budget

Les fondements de la loi de finance et du budget se trouvent dans les lois ou directives relatives aux lois de finances. L'élaboration et le vote du budget obéissent à des règles de procédure dont il est possible d'analyser la version standard (celle qui se rencontre "en moyenne" dans différents pays du monde) et les versions propres aux zones UEMOA et CEMAC.

Chapitre 2 : Les fondements de la loi de finances et du budget

Plan

Lois de finances et loi sur les lois de finances

Les ressources et les charges de l'Etat

Les recettes budgétaires de l'Etat

Les dépenses budgétaires de l'Etat

Les ressources et les charges de trésorerie

Le déficit budgétaire

Les grands principes budgétaires

Budget de l'Etat, budgets annexes et comptes spéciaux

Le budget de l'Etat

Les budgets annexes

Les comptes spéciaux

La présentation et les dispositions de la loi de finances

Ce chapitre porte sur un ensemble de généralités relatives aux *lois de finances* et au *budget*, que l'on trouve en général dans la *loi sur les lois de finances*. La directive N° 06/2009/CM/UEMOA de l'UEMOA *portant lois de finances au sein de l'UEMOA* – ci-après Directive UEMOA –, et la directive N°01/11-UEAC-190-CM-22 *relative aux lois de finances* – ci-après Directive CEMAC –, que les pays membres, respectivement de l'UEMOA et de la CEMAC, sont amenés à transposer dans leur législation nationale, sont les deux exemples les plus significatifs des lois sur les lois de finances des pays d'Afrique francophone.

Les textes en italique sont des extraits des directives.

La distinction entre *loi de finances* et *loi sur les lois de finances* est établie dans un premier paragraphe. Les ressources et les charges de l'Etat, qui sont retracées dans le budget, sont analysées dans le deuxième paragraphe. Le troisième paragraphe est consacré aux grands principes budgétaires. Les budgets hors budget général font l'objet du quatrième paragraphe. Le dernier paragraphe traite de la présentation de la loi de finances.

De nombreux points des directives sont développés dans d'autres chapitres, qui sont simplement évoqués ici ou omis (en particulier tout ce qui concerne l'exécution du budget, son contrôle, et la comptabilité publique).

Le chapitre fait référence principalement à un *budget de programmes*, qui est celui tant de la Directive UEMOA que de la Directive CEMAC, par opposition à un *budget classique* (*par nature de dépense*) ou *budget de moyens*, qui était celui de la précédente Directive de l'UEMOA relative aux lois de finances (N°5-97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997).

Loi de finances et loi sur les lois de finances

La *loi de finances* de l'année a pour objet d'autoriser le gouvernement à collecter des ressources et à les dépenser au cours de l'année à venir (que l'on notera l'année $N+1$; la loi est donc préparée et votée au cours de l'année N). Le texte de loi précise la nature tant des ressources que des dépenses (ce qui suppose une nomenclature, point sur lequel on reviendra), mais aussi, dans le cas des budgets de programmes, les objectifs et les résultats attendus des programmes inscrits dans la loi de finances.

En cours d'année, des *lois rectificatives*, qui modifient les dispositions de la loi de finance initiale, peuvent être votées.

En année $N+2$, parfois plus tard, le vote de la *loi de règlement* permet au Parlement de confirmer la régularité de l'exécution de la loi de finances de l'année $N+1$. La *loi de règlement* constate les résultats financiers de chaque exercice et approuve les différences entre les résultats et les prévisions de la loi de finances de l'année, complétée, le cas échéant, par les lois rectificatives. Dans le contexte des budgets de programmes, elle rend compte des résultats de l'exécution des programmes.

Aussi bien la loi de finances de l'année que les lois de finances rectificatives et la loi de règlement ont le statut de loi de finances.

La *loi sur les lois de finances* organise le contenu des lois de finances, l'examen et le vote des lois par le Parlement, l'exécution de la loi de finances, et le contrôle des finances publiques. Souvent la loi sur les lois de finances a le statut de *loi organique*, c'est-à-dire d'une loi destinée à préciser ou compléter les dispositions de la Constitution. Les lois organiques constituent une nouvelle catégorie de lois entre les lois constitutionnelles et les lois ordinaires ; elles sont soumises à des conditions particulières d'adoption et de contrôle.

La Constitution définit les domaines qui sont du ressort d'une loi organique. Elle définit également les conditions de vote et de promulgation des lois organiques (par exemple adoption à la majorité absolue, déclaration de conformité obligatoire par le Conseil constitutionnel, ...).

Les Directive UEMOA et CEMAC vont au-delà de ce contenu commun à la plupart des lois sur les lois de finances pour imposer à la loi de finances une vision de moyen terme : Article 1^{er} alinéa 2 des deux directives: *[la directive détermine] les conditions dans lesquelles est arrêtée la politique budgétaire à moyen terme pour l'ensemble des finances publiques*. La précision de *l'ensemble des finances publiques* laisse entendre qu'il s'agit non seulement des finances de l'Etat, mais aussi de celles des collectivités locales et des organismes publics de sécurité sociale. La vision de moyen terme est justifiée par le contexte dans lequel est établie la loi de finances : Article 3 alinéa 1^{er} de la Directive UEMOA : *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 États-membres et des obligations du Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité*. Article 7 de la Directive CEMAC : *Les budgets des administrations publiques, notamment celui de l'Etat, doivent être établis dans des conditions qui garantissent la soutenabilité de l'ensemble des finances publiques. ... le Gouvernement définit une politique budgétaire à moyen terme conforme aux critères fixés par les conventions régissant la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale, en assure la bonne mise en œuvre et se prête aux obligations de la surveillance multilatérale*.

Les deux directives traitent principalement des finances publiques de l'Etat, accessoirement de celles des autres organismes publics. Ces derniers sont mentionnés explicitement dans la Directive CEMAC (Article 2. *Les dispositions de la présente directive s'appliquent au budget de l'Etat à l'exception des dispositions du titre I qui s'appliquent aux*

budgets de l'ensemble des administrations publiques), incidemment dans la Directive UEMOA (Article 1. ... Elle [la directive] énonce les principes relatifs à l'exécution des budgets publics, ... Article 52. ... 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 ...). Ce qui suit ne traite que des finances publiques de l'Etat.

Les ressources et les charges de l'Etat

Les ressources et les charges de l'Etat sont constituées, dans les deux directives, de recettes et de dépenses budgétaires ainsi que de ressources et de charges de trésorerie (et de financement, distinct de la trésorerie dans la Directive CEMAC). Les recettes et les dépenses budgétaires autorisées par la loi de finances de l'année constituent le *budget de l'Etat* pour l'année civile (Article 7 de la Directive UEMOA).

L'Etat collecte des ressources pour financer ses charges. La distinction entre *ressources* et *recettes*, ainsi qu'entre *charges* et *dépenses*, est ici d'un intérêt limité ; les notions de recettes et dépenses font référence à des encaissements et décaissements, qui sont les grandeurs enregistrées par la comptabilité budgétaire (en prévision ou en exécution), alors que les notions de ressources et de charges, en comptabilité générale, peuvent se référer à des opérations n'ayant pas la nature d'encaissement ou de décaissement (par exemple la charge d'amortissement d'une immobilisation) ; cependant, les opérations de trésorerie sont, comme les opérations budgétaires, des encaissements ou des décaissements. On admet ici l'équivalence des termes. La loi de finances répartit les ressources entre les différentes charges budgétaires de l'Etat par le biais des autorisations parlementaires, qui peuvent être soit des autorisations d'engagement soit des crédits de paiement. Enfin, les opérations de trésorerie sont une catégorie d'opérations de l'Etat qui viennent s'ajouter aux ressources et aux charges budgétaires.

La séparation entre les opérations budgétaires et les opérations de trésorerie revêt une importance fondamentale dans la détermination du déficit budgétaire.

Les recettes budgétaires de l'Etat

Les recettes budgétaires de l'Etat incluent toutes les recettes susceptibles d'alimenter la caisse de l'Etat, à l'exclusion des opérations de trésorerie, en particulier les produits des emprunts.

Recettes budgétaires de l'Etat	
UEMOA (article 8)	CEMAC (Article 12)
– les impôts, les taxes ainsi que le produit des amendes ;	– Titre I. Recettes fiscales : impôts, taxes, droits et autres transferts obligatoires autres que les cotisations de sécurité sociale ;
– les fonds de concours, dons et legs ;	– Titre II. les fonds de concours, dons et legs ;
– les rémunérations de services rendus et redevances ;	– Titre IV. Les autres recettes comprenant les revenus de la propriété, les ventes de biens et services, les amendes, pénalités et confiscations, les transferts volontaires autres que les dons, et les recettes diverses ;
– les revenus des domaines et des participations financières ;	
– les produits divers.	
	– Titre III. Les cotisations sociales.

Les définitions des deux directives (tableau ci-dessus) recouvrent le même champ, à l'exception des cotisations sociales versées au profit de l'Etat, qui sont de recettes budgétaires en CEMAC, mais ne le sont pas en UEMOA.

Aucune recette n'échappe à la loi de finances (Article 4 Directive UEMOA : *Aucune recette ne peut être liquidée ou encaissée ... si elle n'a été au préalable autorisée par une loi de finances.*). La nature de l'autorisation parlementaire est cependant variable selon la nature de la recette, au-delà de la caractéristique commune d'être *évaluative* (par opposition à la plupart des dépenses dont les autorisations sont limitatives – voir plus loin). Dans le cas de l'UEMOA, la nature de l'autorisation parlementaire est celle du tableau ci-dessous.

Nature de recette	Nature de l'autorisation parlementaire UEMOA
les impôts, les taxes	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 (article 9). Certaines taxes parafiscales peuvent être établies par décret, mais leur perception au-delà du 31 décembre de l'année de leur établissement doit être autorisée chaque année par une loi de finances (article 9).
le produit des amendes	prévus et évalués par la loi de finances de l'année (article 10).
les rémunérations de services rendus et redevances	
les revenus des domaines et des participations financières	
les produits divers	
les fonds de concours, dons et legs	Pas de précision.

La Directive CEMAC précise seulement, en matière d'autorisation parlementaire, que (article 13) : *La rémunération de services rendus par l'Etat peut être établie et perçue sur la base de décrets pris sur le rapport du Ministre chargé des finances et du Ministre intéressé. Ces décrets deviennent caducs en l'absence d'une ratification dans la plus prochaine loi de finances afférente à l'année concernée.*

Les dépenses budgétaires de l'Etat

Dans le cadre des budgets de programmes, les dépenses sont regroupées d'une part selon une nomenclature par nature, très réduite par rapport à ce qui prévalait dans le contexte du budget classique (voir cependant plus loin les contraintes de nomenclature par nature de l'UEMOA), et, d'autre part selon une nomenclature programmatique. Les autorisations de dépense peuvent obéir à deux modalités, les autorisations d'engagement et les crédits de paiement. Les crédits sont, en général, limitatifs.

La classification par nature

Les dépenses budgétaires de l'Etat sont regroupées un peu différemment dans les deux directives, ainsi que l'illustre le tableau qui suit.

La Directive UEMOA recourt au vocable *catégorie* de dépense, tandis que la Directive CEMAC maintient le vocabulaire antérieur de *titre* pour ce qui est du premier niveau de la classification des dépenses.

La différence entre la nomenclature UEMOA et la nomenclature CEMAC est limitée. Elle tient essentiellement à ce que la Directive UEMOA sépare les dépenses ordinaires et les dépenses en capital, ce que ne fait pas la Directive CEMAC. De ceci, il résulte que, dans la Directive CEMAC, les transferts en capital sont répartis en différentes rubriques. (La nouvelle Directive CEMAC a abandonné la notion, pourtant utile, de *subventions pour charges de*

service public, qui couvraient l'ensemble des dépenses des opérateurs de l'Etat liées à l'exploitation courante – personnels rémunérés par l'opérateur, fonctionnement courant, amortissement et maintenance des actifs. L'esprit des budgets de programme est, en effet, celui d'une globalisation des subventions aux opérateurs).

Dépenses budgétaires de l'Etat	
UEMOA (article 11)	CEMAC (article 15)
Dépenses ordinaires	
- Dépenses de personnel	- Titre II. Dépenses de personnel
- Charges financières de la dette	- Titre I. Charges financières de la dette
- Dépenses d'acquisitions de biens et services	- Titre III. Dépenses de biens et services
- Dépenses de transfert courant	- Titre IV. Dépenses de transfert
- Dépenses en atténuation de recettes	
	- Titres VI. Autres dépenses
Dépenses en capital	
- Dépenses d'investissements exécutés par l'Etat	- Titre V. Dépenses d'investissement
- Transferts en capital (en particulier les subventions d'investissement qui, en CEMAC, sont classés en dépenses de transfert, ainsi que les dotations en fonds propres et les dépenses de participations financières qui, en CEMAC, sont classés en dépenses d'opérations financières)	

La classification par programme

La répartition des dépenses par programme est l'objet des articles 12 de la Directive UEMOA et 17 de la Directive CEMAC, qui représentent une innovation essentielle des directives, à savoir la transition du budget classique (ou budget par nature de dépense) vers le budget de programme.

Article 12 – UEMOA

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 ou d'un service ou 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 : personnel ; biens et services ; investissement ; transfert.

Les crédits de personnel sont assortis, par ministère, de plafonds d'autorisation d'emplois rémunérés par l'Etat.

Les crédits sont spécialisés par programme.

Les directives conservent le principe de la répartition des crédits par ministère (ou institution), renonçant ainsi à une répartition par secteur, adoptée par d'autres systèmes de finances publiques francophones. Le *secteur* résulte d'un redécoupage de l'administration supposé regrouper dans un même secteur les services de l'administration qui concourent à la même fonction (ou objectif socioéconomique de la dépense). Le secteur peut ainsi être un regroupement de plusieurs ministères (par exemple, le secteur rural peut regrouper le

Ministère de l'agriculture et le Ministère de l'élevage), ou le regroupement de plusieurs parties de différents ministères (par exemple, il est possible d'inclure dans le secteur rural une partie du Ministère de l'hydraulique – celle qui concerne le milieu rural).

Article 17 – CEMAC

Les crédits ouverts dans le budget de l'Etat pour couvrir chacune de ses dépenses sont, à l'exception des crédits visés à l'article 18 de la présente directive, regroupés par programme relevant d'un seul ministère.

Seule une disposition de loi de finances peut créer un programme.

Un programme regroupe les crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions relevant d'un même ministère et auquel sont associés des objectifs précis, définis en fonction de finalités d'intérêt général, ainsi que des résultats attendus. Les objectifs de chaque programme sont assortis d'indicateurs de résultats.

Placés sous la responsabilité d'un responsable de programme nommé en application de l'article 60 de la présente directive, les programmes font l'objet d'une évaluation de leur efficacité, économie et efficience par les corps et institutions de contrôle, ainsi que par la Cour des Comptes.

Les programmes d'un même ministère s'inscrivent dans le cadre d'un document de stratégie ministérielle cohérent avec les documents de cadrage à moyen terme définis à l'article 8 de la présente directive.

Ces documents sont rendus publics.

Le choix est sans doute pertinent dans la mesure où les ministères sont en charge de l'exécution des politiques publiques. Il serait inefficace et complexe d'instaurer des institutions sectorielles transversales aux ministères en charge de l'exécution des politiques sectorielles au lieu et place des ministères. Par contre, il est sans doute important de mettre en place des institutions de coordination des politiques sectorielles, par exemple un Comité interministériel de pilotage de la stratégie sectorielle, appuyé par un Secrétariat exécutif.

La décomposition des crédits en programmes consacre un changement de vision fondamental d'une *autorisation de dépenser des intrants* vers une *autorisation de dépenser pour atteindre des objectifs de politique publique*.

Le programme (plus de précisions seront apportées dans un chapitre ultérieur) est défini comme *un ensemble d'actions destinées à exécuter une politique publique*. De plus, bien que le budget soit voté en termes annuels, la Directive UEMOA précise que les dépenses du programme sont à considérer dans une perspective de moyen terme, confirmant ainsi les dispositions de l'article 1^{er} alinéa 2.

L'exécution d'un programme (par exemple, le programme enseignement primaire) a pour but l'atteinte d'un objectif (par exemple accroître l'accès à l'école et la qualité de l'enseignement), mesurée par un ou des indicateurs (par exemple, tant % d'une classe d'âge scolarisé, tant % des élèves obtiennent au moins la note tant à l'examen de fin d'études à la suite d'une évaluation normalisée).

Tous les crédits ne sont pas répartis par programmes. L'article 14 de la Directive UEMOA dispose que : *Les crédits budgétaires non répartis par programmes sont répartis en dotations. Chaque dotation regroupe un ensemble de crédits globalisés destinés à couvrir des dépenses spécifiques auxquelles ne peuvent être directement associées des objectifs de politiques publiques ou des critères de performance*. Plus précisément, sont répartis en dotations :

- *les crédits destinés aux pouvoirs publics pour chacune des institutions constitutionnelles. ...*
- *les crédits globaux pour dépenses accidentelles et imprévisibles ;*
- *les crédits destinés à couvrir les défauts de remboursements ou appels en garantie intervenus sur les comptes d'avances, de prêts, d'aval et de garanties ;*
- *les charges financières de la dette de l'Etat.*

La Directive CEMAC inclut dans son article 18 des dispositions presque équivalentes, à ceci près que n'y figurent pas les charges financières de la dette de l'Etat, auxquelles il est pourtant difficile d'attribuer des objectifs de performance ; l'article 23 de la Directive CEMAC précise que *les crédits relatifs aux charges de la dette de l'Etat ... sont ouverts sur un programme spécifique*.

Les directives n'abandonnent pas totalement la répartition des crédits par nature, mais proposent une nomenclature très agrégée.

La Directive UEMOA impose en son article 12 une nomenclature légèrement plus agrégée que la nomenclature des dépenses budgétaires de l'article 11, tandis que la Directive CEMAC se réfère directement à la nomenclature des charges budgétaires de l'article 15. Les montants selon ces répartitions par nature (catégorie de l'UEMOA, titre de la CEMAC) sont, contrairement à ce qui prévalait dans le contexte du budget de moyens, *indicatifs*, ainsi que le précise la Directive UEMOA dans son article 15 : ... *Toutefois, à l'intérieur d'un même programme, les ordonnateurs peuvent, en cours d'exécution, modifier la nature des crédits pour les utiliser, s'ils sont libres d'emploi, dans les cas ci-après :*

- *des crédits de personnel, pour majorer les crédits de biens et services, de transfert ou d'investissement ;*

- *des crédits de biens et services et de transfert, pour majorer les crédits d'investissement.*

...

; et la Directive CEMAC dans son article 19, de façon proche.

La signification exacte du caractère indicatif des crédits mérite cependant d'être précisée. Premièrement, la fongibilité des crédits entre les différentes natures de dépense ne peut s'opérer qu'à l'intérieur d'un programme. Deuxièmement, cette fongibilité est *asymétrique*. Dans les deux directives, il n'est pas possible d'abonder les dépenses de personnel à partir de dépenses d'autres natures. Cette contrainte répond au souci de ne pas engager, hors de l'autorisation parlementaire, des dépenses qui, en fait, ont un caractère de très long terme, s'agissant des recrutements dans la fonction publique. Dans les deux directives encore, il est possible d'abonder les dépenses d'investissement à partir des autres catégories de dépense, l'inverse ne l'est pas. La protection des investissements ainsi posée est sans doute un avantage. En effet, on peut penser qu'un directeur d'administration, ou tout autre responsable de programme, toujours en place pour une durée limitée, est tenté d'éviter les investissements, dont les effets s'étalent sur une période bien supérieure à sa durée de vie dans son poste, mais dont il supporte le coût budgétaire. Ainsi un directeur qui souhaite loger son personnel peut être conduit à préférer systématiquement la location de nouveaux locaux à leur achat, beaucoup plus cher sur un horizon de quelques années.

En plus des classifications par nature et par programme, la Directive UEMOA rend obligatoires plusieurs classifications des dépenses ; article 16 : *Le budget général de l'Etat, les budgets annexes et les comptes spéciaux du Trésor sont présentés selon les classifications administrative, par programme, fonctionnelle et économique*. Ces classifications sont analysées dans un chapitre ultérieur.

Autorisations d'engagement et crédits de paiement

Les crédits ouverts par la loi de finance sont soit des *autorisations d'engagement*, soit des *crédits de paiement*.

Les autorisations d'engagement sont la limite supérieure des dépenses pouvant être **engagées** au cours de l'exercice, mais éventuellement payées sur plusieurs exercices (articles 17 et 18 UEMOA, article 21 CEMAC). Elles concernent naturellement des opérations qui

seront exécutées sur plusieurs exercices. En UEMOA, il s'agit des investissements et des contrats de partenariats public-privé ; en CEMAC, à ces catégories viennent s'ajouter, *dans des conditions fixées par la législation nationale,...* certaines dépenses importantes s'exécutant sur plusieurs années.

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

Crédits limitatifs et crédits évaluatifs

Les crédits (il faut entendre par là les *crédits de paiement* ou les *autorisations d'engagement*) sont, en principe, *limitatifs*, ce qui signifie que les dépenses correspondantes ne peuvent être engagées (pour les autorisations d'engagement) ou ordonnancées (pour les crédits de paiement) que dans la limite des crédits ouverts. Il existe cependant une exception ; sont des crédits *évaluatifs* (qui ne constituent pas un plafond) ceux qui concernent la charge de la dette de l'Etat. Les fluctuations des taux de change et des taux d'intérêt sont la justification de cette exception. (Dans l'ancienne directive CEMAC, étaient évaluatifs les crédits relatifs aux remboursements, restitutions et dégrèvements, ainsi que les charges liées à la mise en jeu des garanties accordées par l'Etat, ce qui était cohérent avec le caractère en partie imprévisible des montants concernés).

Il faut cependant noter que les crédits pour dépenses en cas d'urgence ne sont pas qualifiés d'évaluatifs. Ils sont prévus par les deux directives sous la forme d'une *dotation pour les dépenses accidentelles*, dont les autorisations sont limitatives. Cependant, les articles 23 de la Directive UEMOA et 26 de la Directive CEMAC autorisent, en des termes presque identiques, un dépassement des limites : *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* (Directive UEMOA).

Les ressources et les charges de trésorerie

Les ressources et les charges de trésorerie de l'Etat, telles que retracées dans le tableau suivant, ne font pas apparaître de différence majeure entre les deux directives ; le mouvement des disponibilités de l'Etat de la Directive UEMOA, disponibilités en caisse ou en compte à la Banque centrale, devant, en toute logique, être intégré aux opérations de trésorerie de la zone UEMOA.

Les ressources et les charges de trésorerie sont évaluées et, s'agissant des emprunts à moyen et à long termes, autorisées par une loi de finances.

Les correspondants (du Trésor) sont les entités qui déposent leurs disponibilités au Trésor, qui intervient alors dans son rôle de banquier. Sauf dérogation accordée par décret, les organismes publics autres que l'Etat sont tenus de déposer toutes leurs disponibilités au Trésor public.

Les opérations de trésorerie au sens des deux directives couvrent un champ plus large que les opérations du même nom en gestion financière ou en comptabilité d'entreprise où la trésorerie est constituée des actifs et des passifs financiers de court terme. Ici, les ressources et charges de trésorerie de l'Etat incluent des opérations financières à moyen et long termes, ainsi que les produits de la cession des actifs. Il serait plus clair de qualifier les opérations de trésorerie d'opérations financières. La Directive CEMAC a fait un pas dans ce sens puisqu'elle qualifie ces opérations de ressources et charges *de trésorerie et de financement*.

Ressources et charges de trésorerie de l'Etat		
UEMOA (articles 27 et 28)		CEMAC (article 36)
Ressources de trésorerie	Charges de trésorerie	Ressources et charges de trésorerie et de financement
– produits provenant de la cession des actifs		– encaissement des produits de cession d'actifs
– produits des emprunts à court, moyen et long termes	– remboursement des produits des emprunts à court, moyen et long termes	– émission, conversion, gestion et remboursement des emprunts et autres dettes de l'Etat
– dépôts sur les comptes des correspondants	– retraits sur les comptes des correspondants	– gestion des fonds déposés par des correspondants du Trésor
– remboursements des prêts et avances	– prêts et avances	– gestion des prêts et avances octroyés par l'Etat
		– mouvement des disponibilités de l'Etat
		– escompte et encaissement des effets de toute nature émis au profit de l'Etat

Le déficit budgétaire

La distinction entre opérations budgétaires et opérations de trésorerie est importante car de leurs définitions résulte celle du déficit budgétaire, ou éventuellement de l'excédent budgétaire, de façon générale la définition du solde budgétaire. Les comptes de l'Etat, comme ceux de n'importe quelle entité, sont, toutes opérations confondues, équilibrés. La définition d'un solde ne peut provenir que d'une répartition des opérations en deux catégories, selon qu'elles trouvent leur place "au-dessus de la ligne" ou "au-dessous de la ligne". Le tableau ci-dessous fait apparaître le solde budgétaire de l'UEMOA égal à la différence entre les ressources et les charges budgétaires ou, de façon équivalente, à la différence entre les charges et les ressources de trésorerie. Le même tableau pour la CEMAC serait peu différent.

C'est le sens donné au solde budgétaire qui justifie les définitions des opérations budgétaires et des opérations de trésorerie. Comme indiqué plus haut, les opérations de trésorerie sont, en fait, des opérations financières, les opérations budgétaires, des opérations non financières. L'Etat n'a pas pour mission de réaliser des opérations financières, sa fonction est de collecter des recettes et de réaliser des dépenses orientées vers la satisfaction des besoins de la population, sous forme de dépenses de personnel, d'acquisition de biens et services, de transfert ou d'investissement. La position de la ligne qui permet de séparer les opérations budgétaires des opérations de trésorerie sépare donc la fonction de l'Etat de son financement. Il est souvent admis qu'une catégorie d'opérations financières contribue aux fonctions de l'Etat et non à son financement ; il s'agit des prêts et avances consentis par l'Etat à différents organismes, considérés alors comme des éléments de sa politique économique. C'était la position de l'ancienne directive CEMAC, c'est celle du Tableau des opérations financières de l'Etat, analysé dans un chapitre ultérieur ; ce n'est pas celle des deux directives.

ENSEMBLE DES CHARGES ET DES RESSOURCES DE L'ETAT – UEMOA

CHARGES		RESSOURCES			
DEPENSES BUDGETAIRES	BUDGETAIRES		RESSOURCES BUDGETAIRES		
	<ul style="list-style-type: none">– dépenses de personnel– charges financières de la dette– dépenses d'acquisitions de biens et services– dépenses de transfert courant– dépenses en atténuation de recettes– dépenses d'investissements exécutés par l'Etat– transferts en capital	<ul style="list-style-type: none">– les impôts, les taxes ainsi que le produit des amendes– les rémunérations de services rendus et redevances– les fonds de concours, dons et legs– les revenus des domaines et des participations financières– les produits divers			
Ici est calculé le déficit budgétaire (dépenses budgétaires – ressources budgétaires), financé par le solde des opérations de trésorerie					
DE TRESORERIE					
CHARGES DE TRESORERIE	TRESORERIE (sens strict)	– retraits sur les comptes des correspondants	– dépôts sur les comptes des correspondants	TRESORERIE (sens strict)	RESSOURCES DE TRESORERIE
	RMBOUSE-MENT DES EMPRUNTS ANTERIEURS	– remboursement des produits des emprunts à court, moyen et long termes	– produits des emprunts à court, moyen et long termes	NOUVEAUX EMPRUNTS	
	AUTRES	– prêts et avances	– produits provenant de la cession des actifs – remboursements des prêts et avances	AUTRES	

Les grands principes budgétaires

Les directives définissent le budget dans l'article 7 en UEMOA : *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*, et dans l'article 3 en CEMAC : *Les budgets des administrations publiques déterminent pour chaque année, dans un document unique pour chacune d'entre elles, l'ensemble de leurs recettes et de leurs dépenses,* Les directives rappellent les grands principes budgétaires.

Unité : Le budget est exhaustif ; aucune recette, aucune dépense ne doivent être omises (article 31 UEMOA ; article 3 CEMAC).

Annualité : Les autorisations budgétaires ne sont valables que pour un an.

Il existe plusieurs dérogations au principe de l'annualité, essentiellement les autorisations d'engagement et les reports de crédit. Les deux encadrés qui suivent présentent les textes des deux directives. La Directive UEMAO est moins stricte que la Directive CEMAC en ce sens que les autorisations d'engagement peuvent être reportées en UEMOA alors qu'en CEMAC il faut qu'elles aient été utilisées (c'est-à-dire que l'engagement juridique vis-à-vis du fournisseur soit né).

Annualité (principe et dérogations) – UEMOA. Article 5 : ... *La loi de finances de l'année prévoit et autorise, pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat...*

Article 17 : *Les crédits ouverts par les lois de finances sont constitués :*

- *de crédits de paiement, pour les dépenses de personnel, les acquisitions de biens et services et les dépenses de transfert ;*
- *d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement, pour les dépenses d'investissement et les contrats de partenariats publics-privés.*

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... disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportées sur le même programme ... 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...

Annualité (principe et dérogations) – CEMAC. Article 10 : *Le budget de l'Etat détermine, pour un exercice budgétaire, la nature, le montant et l'affectation de ses recettes et de ses dépenses, ... L'exercice budgétaire s'étend sur une année civile.*

Article 21 : *Les crédits ouverts en dépenses d'investissement distinguent des autorisations d'engagement et des crédits de paiement.*

...

Article 28 : *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 non utilisées à la fin de l'année ne peuvent être reportées.

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 ou la même dotation dans la limite des autorisations d'engagement effectivement utilisées, mais n'ayant pas encore donné lieu à paiement.

...

Universalité : qui peut être séparé en deux principes :

Non contraction des recettes et des dépenses : les recettes et dépenses sont autorisées pour leur montant intégral, sans compensation entre les unes et les autres (article 32 UEMOA, article 3 CEMAC).

Non affectation des recettes aux dépenses : l'ensemble des recettes sert à couvrir l'ensemble des dépenses, sans correspondance entre certaines recettes et certaines dépenses (article 32 UEMOA, article 3 CEMAC). Il existe des dérogations, certaines recettes étant affectées à certaines dépenses ; elles sont traitées plus loin.

Spécialité : Les crédits budgétaires sont ouverts pour des dépenses déterminées regroupées dans un niveau de nomenclature, qui s'impose au gouvernement, le programme. Les deux directives énoncent ce principe de façon claire : *Les crédits sont spécialisés par programme* (article 12 UEMAO, dernier alinéa, article 19 CEMAC, premier alinéa).

Ce degré de nomenclature qui s'impose au gouvernement est qualifié d'*unité de spécialité* des crédits. Il ne doit pas être confondu avec l'*unité de vote* des crédits, même si, dans le cas des directives, il y a identité entre l'unité de spécialité et l'unité de vote – ce qui n'est pas le cas de tous les systèmes de finances publiques francophones (*Les crédits du budget général font l'objet d'un vote par programme et d'un vote par dotation* – article 61 UEMOA ; *La discussion des crédits du budget général donne lieu à un vote par programme* – article 56 CEMAC).

La signification du degré de spécialité est donc importante en ce qu'elle détermine le degré de flexibilité de la gestion des crédits par les gestionnaires publics. L'*unité de spécialité* est pour le gouvernement une contrainte – il ne peut transférer des crédits entre un poste et un autre de cette nomenclature – et une facilité – il peut transférer des crédits à l'intérieur d'un poste de cette nomenclature. La définition de l'unité de spécialité au niveau du programme précise par conséquent que les gestionnaires publics ne peuvent sortir de l'autorisation budgétaire par transferts de crédits entre les programmes, mais qu'ils ne sont pas liés par la répartition des crédits, à l'intérieur d'un programme, entre les natures de dépenses ; cette répartition est donc indicative (à l'asymétrie de la fongibilité près).

Sincérité : aux principes précédents, classiques dans la doctrine des finances publiques, vient souvent s'ajouter le principe de sincérité (article 30 UEMOA, article 3 CEMAC) selon lequel les prévisions de ressources et de charges de l'Etat sont réalistes.

Le budget de l'Etat, les budgets annexes et les comptes spéciaux

L'affectation de certaines recettes à certaines dépenses prend la forme de budgets annexes, de comptes spéciaux ou de procédures particulières au sein du budget général, d'un budget annexe ou d'un compte spécial (la Directive de l'UEMOA n'envisage cette possibilité que dans le cas du budget général).

La présentation du budget de l'Etat en plusieurs comptes :

- le budget général, qui est l'essentiel du budget ;
- les budgets annexes ;
- les comptes spéciaux (ou comptes spéciaux du Trésor en UEMOA) ;

conduit à une affectation des recettes aux dépenses puisque les recettes d'un compte sont, de fait, affectées aux dépenses de ce compte. A l'intérieur de chaque compte, la règle de non affectation prévaut, sauf si des procédures particulières opèrent une affectation.

Les procédures particulières d'affectation de recettes

Les procédures particulières d'affectation de recettes à certaines dépenses valent pour l'ensemble budget général, budgets annexes et comptes spéciaux en CEMAC, pour le seul budget général en UEMOA. La procédure la plus importante est celle des fonds de concours, 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* (article 33 UEMOA – l'article 36 CEMAC en est très proche).

Les fonds de concours permettent à une personne (généralement morale – sauf dans le cas des legs) de faire bénéficier l'Etat d'un financement dans le but que soient exécutées des dépenses qu'elle souhaite mais qu'elle n'a pas la capacité ou la volonté d'exécuter elle-même. *Exemple* : versement par les collectivités locales pour l'entretien des routes ; fonds versés par une union supranationale pour une action de développement.

Le budget général

Le budget général est le compte de droit commun de la présentation des recettes et des dépenses budgétaires de l'Etat. Les possibilités d'inscrire des recettes et des dépenses dans des budgets annexes ou des comptes spéciaux sont définies par exception à la règle générale, telle que énoncées, par exemple dans l'article 31 de la Directive UEMOA : *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.*

Les budgets annexes

Les deux directives définissent les budgets annexes de façon similaire.

Article 34 UEMAO : *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. ... Un budget annexe constitue un programme...*

Article 30 CEMAC : *Des budgets annexes peuvent retracer, dans les conditions prévues par une loi de finances, les seules opérations des services de l'Etat non dotés de la personnalité morale résultant de leur activité de production de biens ou de prestations de services donnant lieu au paiement de redevances, lorsqu'elles sont effectuées à titre principal par lesdits services.*

Les budgets annexes sont donc le mode de présentation budgétaire des activités industrielles et commerciales de l'Etat, dans l'hypothèse où celles-ci n'ont pas donné lieu à la création d'une personne morale, essentiellement un établissement public à caractère industriel et commercial. On constate du reste souvent qu'une activité de ce type donne lieu dans un premier temps à un budget annexe, et, dans un deuxième temps, à la création d'un établissement public, qui sort alors du périmètre du budget, mis à part pour la subvention qu'il peut recevoir du budget général.

Les comptes spéciaux

Les comptes spéciaux comprennent les catégories suivantes :

Les comptes d'affectation spéciale (UEMOA et CEMAC), qui retracent des opérations qui sont financées au moyen de recettes particulières ; en principe, ces recettes sont, par nature, en relation directe avec les dépenses concernées.

Cette catégorie de comptes peut recouvrir un grand nombre de situations, toutes celles qui correspondent à une volonté d'affecter des recettes particulières à des dépenses bien définies, et qui ne relèvent pas d'une des autres catégories de comptes spéciaux.

Dans l'UEMOA, pourraient être du ressort de cette catégorie les projets financés sur prêts ou dons extérieurs, dont les décaissements sont obligatoirement destinés aux dépenses des projets concernés. En fait, la plupart de ces financements apparaissent dans le budget général tant en recette qu'en dépense, l'intitulé de la dépense faisant apparaître le financement. Par exemple :

Investissements exécutés par l'Etat – Burkina Faso
Travaux aménagement 975 km piste cotonnière
Part Etat
Achats de biens et services
Prêt Fonds Africain de Développement
Achats de biens et services

Cette présentation confère alors au projet concerné la nature d'un fonds de concours, dont on voit bien la proximité avec un compte d'affectation spéciale.

Apparaissent parfois dans un compte d'affectation spéciale, les fonds de financement dits "*basket funds*", par lesquels les bailleurs de fonds se regroupent pour financer un gros projet (par exemple dans le domaine de l'éducation de base ou de la santé ; exemple : *Fonds de soutien au développement de l'enseignement de base*).

La Directive CEMAC est plus explicite sur le traitement de l'aide internationale, prévoyant expressément le recours aux comptes d'affectation spéciale ou aux fonds de concours.

Article 37 – CEMAC

Les financements apportés sous forme de dons par les bailleurs de fonds internationaux qui, par exception à l'article 2 de la présente directive et à titre transitoire, ne peuvent être versés en recettes du budget général, sont gérés :

- 1. Soit, lorsqu'il s'agit de financements réguliers, dans des comptes d'affectation spéciale, ...*
- 2. Soit, lorsqu'il s'agit d'opérations ponctuelles, par rattachement de fonds de concours.*

Sont également du ressort des comptes d'affectation spéciale les opérations de nature patrimoniale liées à la gestion des participations financières de l'Etat.

Les comptes de commerce (UEMOA et CEMAC), qui retracent des opérations à caractère industriel ou commercial effectuées à titre accessoire par des services de l'Etat ; le caractère accessoire ou essentiel de l'activité industrielle ou commerciale sépare les comptes de commerce des budgets annexes.

Les comptes de règlement avec les gouvernements ou autres organismes étrangers (UEMAO), qui retracent des opérations faites en application d'accords internationaux.

Les comptes de prêts (UEMAO), qui retracent les prêts, d'une durée supérieure à deux ans mais égale ou inférieure à dix ans, consentis par l'Etat.

Les comptes d'avances (UEMAO), qui décrivent les avances que le ministre chargé des finances est autorisé à consentir, d'une durée inférieure à deux ans.

Les comptes de garanties et d'aval (UEMAO), qui retracent les engagements de l'Etat résultant des garanties financières accordées par lui.

La présentation et les dispositions de la loi de finances

La loi de finances de l'année est accompagnée de documents et d'annexes explicatives, en particulier : du *projet annuel de performance* de chaque programme qui, compte tenu de la performance passée précise la présentation des actions, des coûts associés, des objectifs poursuivis, des résultats obtenus et attendus pour les années à venir mesurés au moyen d'indicateurs de performance (la Directive CEMAC ne fait pas référence aux actions et aux coûts). Le projet de loi, dans la Directive UEMOA, inclut également les tableaux suivants :

- un tableau des recettes ;
- un tableau matriciel croisé de classifications fonctionnelle et économique ;
- un tableau matriciel croisé de classifications administrative et fonctionnelle ;
- un tableau matriciel croisé de classifications administrative et économique.

De cette contrainte d'une présentation détaillée par nature, déjà imposée par l'article 16 mentionné plus haut – mais qui ne prévoit pas le croisement des nomenclatures – (que vient confirmer la Directive UEMOA relative à la nomenclature budgétaire, analysée dans un autre chapitre), il vient que la réforme des lois de finances en UEMOA ne remplace pas le budget par nature par le budget de programmes, mais maintient un budget par nature, réparti en programmes.