



GESTION DES FINANCES PUBLIQUES

LA RÉFORME DES FINANCES PUBLIQUES EN AFRIQUE DE L'OUEST

Les innovations, les enjeux
et les enseignements



Agence luxembourgeoise pour la
Coopération au développement

TABLE DES MATIÈRES

FINANCES PUBLIQUES	3
C'est quoi ? Quelle est l'utilité ?	3
Pour quelles raisons la GFP est-elle importante ?	4
Les réformes de finances publiques dans les pays en voie de développement	5
LE CADRE HARMONISÉ DES FINANCES PUBLIQUES AU SEIN DE L'UNION ÉCONOMIQUE ET MONÉTAIRE OUEST-AFRICAINE (UEMOA)	6
Pourquoi harmoniser les finances publiques ?	6
Les anciennes normes de l'UEMOA	6
Les nouvelles normes de l'UEMOA	6
Les principales différences entre le budget de moyens et le budget programme	7
Quels sont les objectifs de la réforme du nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA ?	8
Quels sont les innovations de la réforme du nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA ?	8
Le principe de sincérité budgétaire	8
Le programme	8
Le responsable de programme	9
Les nouvelles méthodes de budgétisation	9
La rénovation de la méthode de budgétisation des investissements	10
La déconcentration de l'ordonnancement des dépenses	11
La fongibilité des crédits	11
Les plafonds d'emplois	12
Le renforcement des contrôles	12
Innovations comptables	12
Le code de Transparence des finances publiques	12
QUELS SONT LES PRINCIPAUX ENJEUX DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA RÉFORME ?	13
Principaux enjeux techniques	13
La planification de la réforme	13
Réorganisation de la préparation du budget	14
La réforme de l'exécution du budget en mode programme	16
Rendre opérationnel le dispositif de suivi-évaluation de la performance	18
Réorganisation du contrôle	18
Réforme institutionnelle et administrative	19
Enjeux de la dimension humaine et organisationnelle	20
CONCLUSIONS	22
BIBLIOGRAPHIE	26

LA RÉFORME DES FINANCES PUBLIQUES EN AFRIQUE DE L'OUEST LES INNOVATIONS, LES ENJEUX ET LES ENSEIGNEMENTS¹

Suite à une crise de confiance des citoyens à l'égard de l'État, une augmentation des attentes sociales notamment la volonté d'obtenir des services publics plus rapides et efficaces mais aussi le souhait de voir diminuer la dette, de nombreux pays développés ont entamé des réformes de finances publiques dans les années 1980-1990. L'amélioration de la performance est au centre de cette réforme avec la rationalisation de la gestion publique, le recentrage sur les besoins des citoyens et l'amélioration de l'information et de la transparence.

Outre les aspects légaux et techniques liés à la gestion des finances publiques, le plus grand défi d'une telle réforme est bien celui de la gestion du changement au sein de l'administration publique nécessitant des approches adaptées aux divers contextes et une gestion itérative des solutions. Ces réformes prennent du temps dans les pays développés et à plus forte raison dans les pays en développement.

En effet, les administrations doivent changer leurs visions et manières de travailler ancrées depuis des décennies dans leur quotidien. C'est une véritable révolution qui est en cours exigeant le passage d'une gestion de moyens à une culture de la performance. Les administrations doivent se construire de véritables visions en lien avec les politiques et stratégies sectorielles et nationales.

De nouvelles fonctions voient le jour et peuvent faire surgir des conflits politiques et/ou personnels au sein des administrations, les rôles et responsabilités devant être redistribués.

Les bailleurs et partenaires techniques et financiers (PTF) ont un véritable rôle d'appui et de renforcement des capacités à jouer dans ce domaine tout en devant veiller à s'aligner sur les programmes nationaux de réforme.

FINANCES PUBLIQUES

C'est quoi ? Quelle est l'utilité ?

La gestion des finances publiques (GFP) est un des instruments de mise en œuvre des politiques publiques. Elle comprend la gestion des recettes, la gestion de la dette et la gestion des dépenses publiques (GDP). Elle s'intéresse aux lois, aux organisations, aux systèmes et aux procédures dont disposent les gouvernements pour sécuriser et utiliser les ressources de manière efficace, efficiente et transparente. La GFP est la gestion à la fois des dépenses et des recettes. La GFP a trois objectifs :

- discipline fiscale agrégée (recettes + variation dette = dépenses + intérêts dettes) ;
- allocation stratégique des ressources en respectant les politiques publiques ;
- livraison de services publics de qualité et gestion des ressources efficace.

Il est important de ne pas confondre GFP et politique :

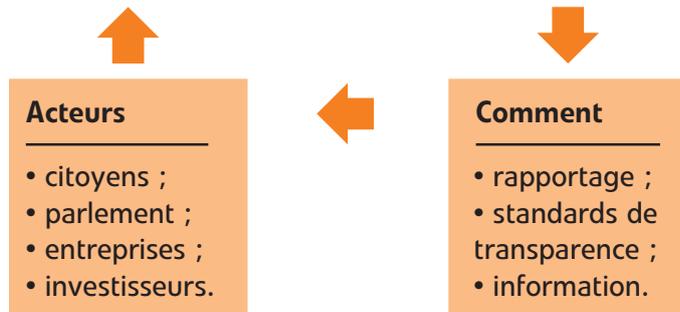
Politique budgétaire	GFP
Que faire ?	Comment faire ?
Comment les politiques doivent être conçues	Comment les politiques doivent être mises en œuvre
Quelles dépenses doivent être diminuées ?	Comment revoir les dépenses ?
Quelles taxes doivent être augmentées ?	Comment améliorer les revenus ?
	
Impact sur l'économie nationale (GDP: consommation ménages, investissements des entreprises, dépenses du gouvernement, imports/exports)	Mise en œuvre des décisions politiques

¹ Cette note n'a pas l'intention d'être exhaustive. Même si elle ne concerne que la réforme des finances publiques en Afrique de l'Ouest, les principes et enjeux liés à une réforme des finances publiques sont valables dans tous les pays.

POUR QUELLES RAISONS LA GFP EST-ELLE IMPORTANTE ?

- la GFP est une manière de promouvoir les objectifs du développement durable ;
- elle permet de traduire les priorités du pays (issues des décisions politiques) dans la loi de finances et d'allouer ainsi les ressources et de créer des espaces budgétaires pour financer des investissements additionnels (en augmentant ou réaffectant les ressources ou en diminuant les dépenses, en gérant la dette) ;
- elle promeut la redevabilité, la transparence et la confiance : utilisation effective et efficace des ressources en fonction des politiques, stratégies et priorités.

Redevabilité du gouvernement



POURQUOI FAIRE UNE RÉFORME DES FINANCES PUBLIQUES ?

Plusieurs pays développés ont entamé des réformes de finances publiques dans les années 1980-1990. Dans tous ces pays, les réformes ont eu pour point de départ de fortes attentes sociales, liées au poids croissant de la dette publique, à la pression des usagers qui attendent un service public rapide et efficace ainsi qu'à la crise de confiance des citoyens à l'égard de l'État.

Les objectifs de la réforme sont d'améliorer la performance et rationaliser la gestion publique, de centrer l'organisation de l'administration sur les besoins des bénéficiaires et d'améliorer l'information et la transparence à l'égard du Parlement et du citoyen. D'un point de vue opérationnel, il est question d'améliorer la planification et l'exécution de la loi des finances, qui est l'outil de la fonction publique, et qui doit satisfaire les citoyens (impact sur la santé, l'emploi, etc.), le contribuable (est-ce que les impôts payés sont bien utilisés ?) et les usagers (est-ce que les services sont adaptés, rapides, de qualité, etc. ?). Les finances publiques s'inspirent des principes du secteur privé en intégrant une gestion axée sur les résultats (GAR) et des budgets programme (BP) assortis d'objectifs, indicateurs, cibles intégrées dans une chaîne cohérente de résultats tels que représentés dans la figure 1. Cette chaîne de résultats est intégrée dans les dispositifs de planification, de programmation des activités et de budgétisation à base de résultats. On y retrouve également un dispositif de suivi-évaluation qui permettra de mesurer les résultats périodiquement, d'analyser les écarts et de proposer des mesures correctrices le cas échéant (figure 2).

Figure 1 - Chaîne de résultat

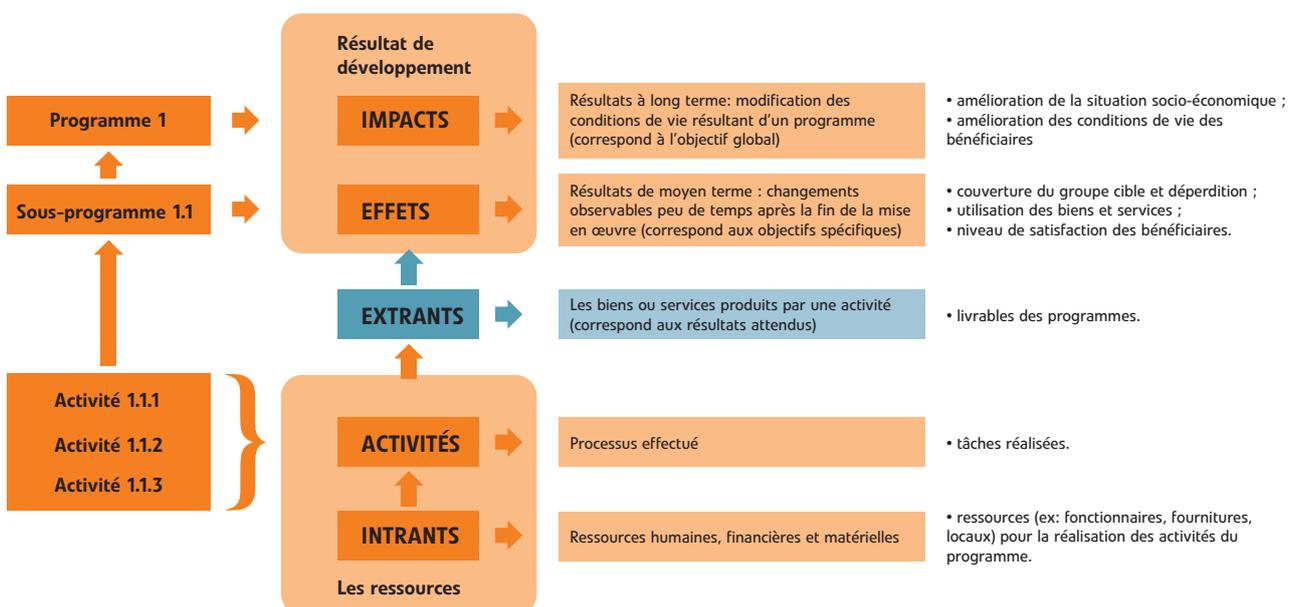
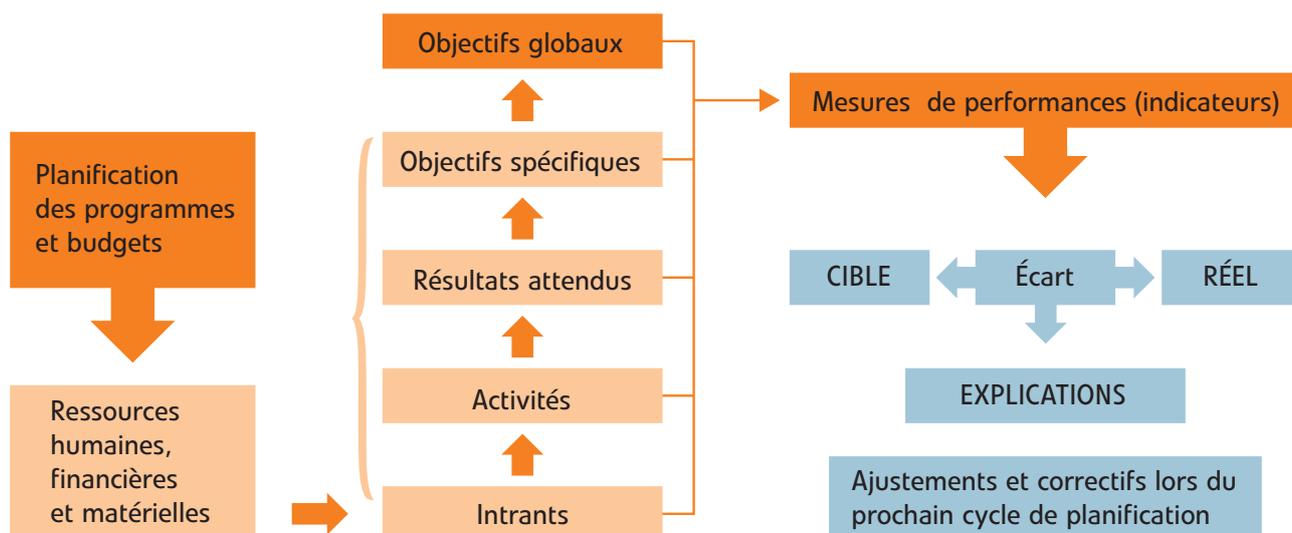


Figure 2 – Illustration de la mesure de performance selon la GAR



Source : Figure adaptée d'une présentation synthétique du processus d'élaboration des CDMT 2010-2012 dans les départements et ministères pilotes au Maroc, CRC Sogema

LES RÉFORMES DE FINANCES PUBLIQUES DANS LES PAYS EN VOIE DE DÉVELOPPEMENT

La GAR et les budgets programme se sont répandus également dans les pays en voie de développement. Ces pays ont des besoins immenses qui sont eux-mêmes la cause de besoins de financement sans commune mesure avec leur capacité financière. Les dépenses publiques induites notamment par une explosion démographique sont d'une importance démesurée par rapport aux ressources très insuffisantes dues à la faible capacité contributive des citoyens, à l'importance de l'évasion fiscale, à la mauvaise gouvernance et aux effets de la mondialisation de l'économie et des échanges. Les programmes d'ajustements structurels des années 1980 mis en œuvre par les institutions internationales ont eu des résultats mitigés. Pour pallier les effets négatifs de ces programmes sur l'emploi et la pauvreté, de nouveaux mécanismes sont mis en place (initiative PPTE²) et sont conditionnés par l'élaboration d'un document de stratégie de réduction de la pauvreté. Vient ensuite l'élaboration des Objectifs du millénaire pour le développement (OMD), qui ont mobilisé le monde entier en septembre 2000 autour d'un programme commun visant à s'affranchir de la pauvreté avant 2015. En septembre 2015, un nouveau programme voit le jour et comprend 17 nouveaux objectifs de développement durable (ODD), ou objectifs mondiaux, qui guideront la politique et le financement du développement pour les 15 prochaines années. De plus l'encadrement par les institutions financières internationales fait apparaître de nouveaux mécanismes de surveillance internationale dont le *Public expenditure and financial accountability* (PEFA), l'Open budget initiative ainsi que les agences de notation financière. Tous ces éléments ont forcé l'introduction d'une gestion plus performante et par conséquent l'intégration de l'approche GAR. De plus, l'entrée en vigueur de la loi organique relative aux lois de finances en 2001 en France va produire son effet sur les droits financiers ouest-africains francophones, jusque-là fortement inspirés de l'ordonnance française du 2 janvier 1959. En fait, à partir de 2013, plus de 80 % des pays africains avaient introduit ou s'étaient engagés à produire des budgets de programme³.

2 Initiative Pays pauvres très endettés (PPTE). Programme lancé par l'action conjointe du Fonds monétaire international et de la Banque mondiale en 1996 qui vise à assister les pays les plus pauvres du monde en rendant leurs dettes internationales « soutenables »

3 Cabri, note d'orientation 2019/01

LE CADRE HARMONISÉ DES FINANCES PUBLIQUES AU SEIN DE L'UNION ÉCONOMIQUE ET MONÉTAIRE OUEST-AFRICAINE (UEMOA)

L'UEMOA est une union économique régionale créée en 1994. Elle compte huit pays membres, à savoir le Bénin, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire, la Guinée-Bissau, le Mali, le Niger, le Sénégal et le Togo. Elle combine à la fois la fonction d'union monétaire, de zone de libre-échange, elle est aussi une voie ouverte à la réalisation d'une meilleure intégration dans la région ouest-africaine. Elle a été créée pour permettre de :

- renforcer la compétitivité des activités économiques et financières des États membres dans le cadre d'un marché ouvert et concurrentiel et d'un environnement juridique rationalisé et harmonisé ;
- assurer la convergence des politiques macroéconomiques des États membres par l'institution d'une procédure de surveillance multilatérale ;
- créer entre les États membres un marché commun fondé sur un tarif commun, une politique commerciale commune ainsi que sur la libre circulation des personnes, des biens, des services, et des capitaux, et le droit d'établissement des personnes exerçant une activité indépendante ou salariée ;
- coordonner les politiques sectorielles nationales, par la mise en œuvre d'actions communes et éventuellement de politiques communes notamment dans les domaines suivants : ressources humaines, aménagement du territoire, transports et télécommunications, environnement, agriculture, énergie, industrie et mines ;
- harmoniser les législations des États membres et particulièrement le régime de la fiscalité pour assurer le bon fonctionnement du marché commun.

L'UEMOA a cherché à moderniser en outre les systèmes de gestion des finances publiques de ses États membres en adoptant des directives qui harmonisent les législations et les pratiques dans divers domaines de la GFP.

POURQUOI HARMONISER LES FINANCES PUBLIQUES ?

Tout d'abord parce que la situation économique et financière de ces pays était (début 2000) tendue en raison de :

- la stagnation de la production et la dégradation des soldes publics et extérieurs ;
- la sécheresse, l'évolution défavorable de la demande extérieure et la baisse des cours des matières premières ;
- la crise de l'endettement : accumulation d'arriérés publics intérieurs et extérieurs.

Ensuite, en raison du besoin d'organiser la convergence des politiques budgétaires des États membres et de les mettre en cohérence avec la politique monétaire commune.

LES ANCIENNES NORMES DE L'UEMOA

Les directives de 1997/1998 ont permis des clarifications dans certains domaines et l'harmonisation des pratiques et des législations en vigueur dans les États membres. Ces directives de première génération ont été conçues selon les principes fondamentaux du droit budgétaire et comptable d'alors qui se traduisait par le budget de « moyens » auquel se substituera ensuite le budget de programme. Cette première série de directives a été considérée comme présentant des points faibles, car elle ne laissait pas aux membres des marges suffisantes d'adoption dans la mise en œuvre des directives. Les insuffisances constatées ont assuré l'introduction d'une certaine flexibilité dans les directives de l'UEMOA de 2009.

LES NOUVELLES NORMES DE L'UEMOA

Conformément aux tendances internationales, la directive n° 6 portant lois de finances présente de nouvelles règles relatives à l'élaboration, l'exécution et l'évaluation des budgets nationaux, recommandant une plus grande efficacité des dépenses publiques et de la politique publique connexe. Elle présente donc un modèle de loi organique relative aux lois de finances qui implique l'adoption d'un système de budget-programme où les crédits budgétaires annuels figurent sous forme de programme et où les cibles de performance annuelles et à moyen terme et les rapports annuels de performance sont élaborés. La gestion performantielle des finances publiques devient la norme. Le Bénin, le Sénégal, le Mali et le Burkina Faso avaient déjà fait l'expérience de l'élaboration, du suivi et de l'évaluation des budgets de programme sur plus d'une décennie à travers ce qu'on appelait à l'époque les cadres de dépenses à moyen terme (CDMT). Ces budgets de programme de première génération n'avaient pas de valeur juridique et étaient de simples documents de travail pour les administrations et des annexes explicatives pour les parlementaires. Ils permettaient de définir des objectifs de politiques publiques, d'énoncer les activités de mise en œuvre, d'affecter des moyens budgétaires et de faire le suivi-évaluation (SE) de la mise en œuvre des programmes. Des cellules de SE furent créées dans les ministères de certains pays pour conduire les opérations de SE des programmes budgétaires.

Le budget de moyens répond aux questions suivantes :

Quoi ?	Combien ?
Objet de dépense	Budget
<ul style="list-style-type: none"> • personnel ; • fonctionnement ; • investissement. 	<ul style="list-style-type: none"> • francs CFA.

Le budget programme répond aux questions suivantes :

Quoi ?	Pourquoi ?	Qui ?	Comment ?	Combien ?
Activité	Objectif	Centre de responsabilité	Objet de la dépense	Budget
<ul style="list-style-type: none"> • assurer la protection des enfants. 	<ul style="list-style-type: none"> • améliorer les conditions de vie des enfants. 	<ul style="list-style-type: none"> • ministre ; • secrétaire général ; • directeur ; • chef de service. 	<ul style="list-style-type: none"> • personnel ; • fonctionnement ; • investissement. 	<ul style="list-style-type: none"> • francs CFA.

C'est dans ce contexte que les directives de 2009 créent le cadre juridique, comptable et statistique de la gestion budgétaire par la performance. L'UEMOA adopte les six directives suivantes en 2009 dans les domaines juridiques, comptables et statistiques.

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

Les directives de 2009 sont la deuxième génération de directive formant le cadre harmonisé des finances publiques au sein de l'UEMOA. Il est à noter que l'expression « gestion budgétaire axée sur les résultats » ne figure ni dans la directive relative aux lois de finances ni dans la directive portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA. On la trouve à l'article 84 de la directive portant règlement général sur la comptabilité publique. La performance renvoie à la prise en compte des « 3 E » à savoir l'économie, l'efficacité et l'efficience. La directive n° 06/2009/CM/UEMOA relative aux lois de finances prescrit l'évaluation des programmes budgétaires au regard de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie.

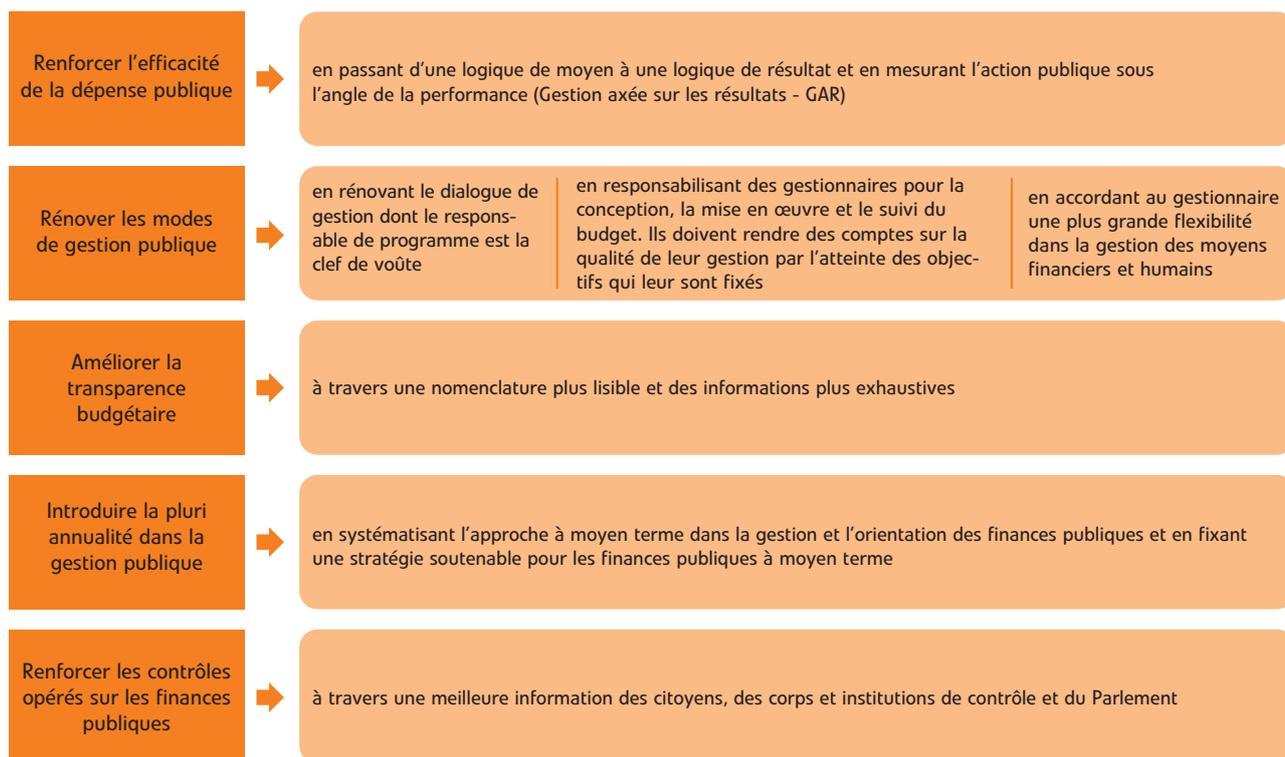
LES PRINCIPALES DIFFÉRENCES ENTRE LE BUDGET DE MOYENS ET LE BUDGET PROGRAMME

Les principales différences sont présentées dans l'encadré suivant :

Budgétisation traditionnelle (budget de moyens)	Budgétisation orientée performance (budget programme)
Orienté inputs (moyens)	Orienté résultats et performance
L'approche comptable est privilégiée. Le contrôle en est facilité.	Les choix politiques sont mis en avant, même si la réalité comptable est respectée.
Contrôle centralisé au MEF	Contrôle décentralisé à discrétion des unités de gestion
Absence d'indicateurs de mesure quant aux résultats atteints par l'utilisation des ressources	Existence d'indicateurs de performance définis avant l'intervention publique (ex ante)
Bilan de l'action publique après la dépense (constat ex post)	
Facile, compréhensible	Complexe et sophistiqué
Faible lien entre la stratégie du gouvernement et les allocations budgétaires	Existence d'un lien entre les priorités nationales, les objectifs sectoriels et les allocations budgétaires
Perspective annuelle	Perspective pluriannuelle
Analyse par rapport aux trois objectifs de GFP : <ul style="list-style-type: none"> • faible discipline budgétaire puisque l'équilibre macro-économique est à court terme ; • faible efficacité d'allocation des ressources parce que les choix politiques sont indépendants des ressources disponibles ; • faible performance des services publics parce que l'attention est mise sur les intrants et non les extrants. 	Analyse par rapport aux trois objectifs de GFP : <ul style="list-style-type: none"> • meilleure discipline budgétaire parce que la modélisation macro-économique est à moyen terme ; • bonne efficacité d'allocation parce que les ressources disponibles encadrent les politiques publiques et les dépenses reflètent les priorités ; • meilleure performance attendue des services publics parce que l'attention est mise sur la performance et sur la responsabilité des gestionnaires publics.

QUELS SONT LES OBJECTIFS DE LA RÉFORME DU NOUVEAU CADRE HARMONISÉ DES FINANCES PUBLIQUES DE L'UEMOA ?

Les objectifs de la réforme du nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA sont⁴ :



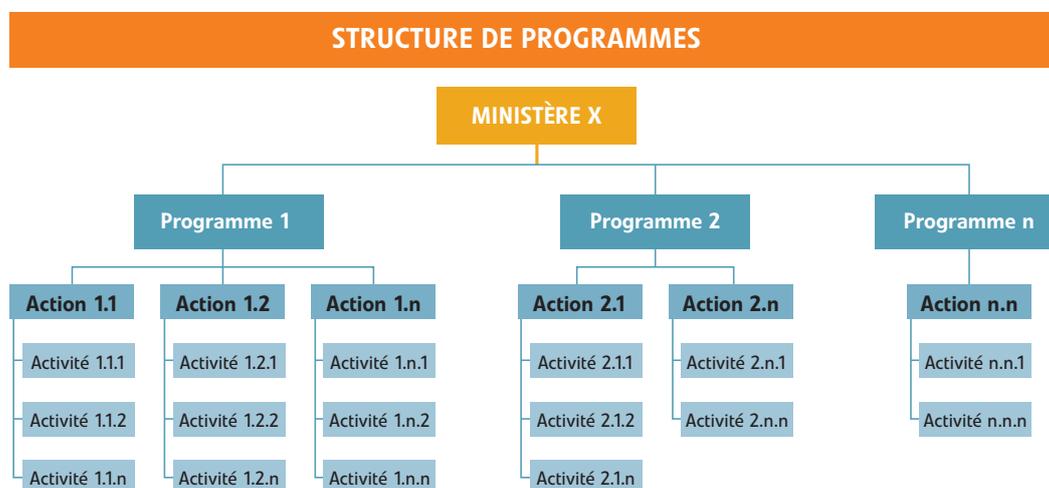
QUELS SONT LES INNOVATIONS DE LA RÉFORME DU NOUVEAU CADRE HARMONISÉ DES FINANCES PUBLIQUES DE L'UEMOA ?⁵

Le principe de sincérité budgétaire⁶

« Les prévisions des ressources et des charges de l'État doivent être sincères ». Ce principe oblige à présenter des comptes ou budgets reflétant une image sincère et fidèle. Les charges ne doivent pas être sous-estimées, les ressources ne doivent pas être surestimées et les éléments financiers ou patrimoniaux ne doivent pas être dissimulés. Le contrôle de la sincérité budgétaire se fait par le Parlement à l'occasion de discussion et vote de la loi de finances et ex post par la Cour des comptes lors de l'examen de la loi de règlement.

Le programme

Le programme est la nouvelle méthode de présentation, de spécialisation et de vote des crédits budgétaires; le périmètre du programme est ministériel. À ces programmes sont associés des objectifs précis, arrêtés en fonction de finalités d'intérêt général et des résultats attendus.



⁴ Objectifs tirés et adaptés du Guide didactique de la directive no 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA

⁵ Certains extraits proviennent du Guide didactique de la directive no 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA

⁶ Extrait de l'article 30 de la directive no 6

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. L'ensemble des programmes peut se nommer de différentes façons : architecture de programmes, structure de programmes, etc. On y retrouve environ cinq programmes incluant des programmes opérationnels (techniques) et un programme de support pour les activités de coordination, pilotage et services transversaux tels que la planification, l'administration, les finances et le matériel, les ressources humaines, le service juridique, le service technologique, la communication, etc.

Les crédits auxquels ne peuvent pas être associés des indicateurs de performance sont constitués en dotations.

Le responsable de programme⁷

« Les responsables de programme sont nommés par ou sur proposition du ministre sectoriel dont ils relèvent ».

Tous les programmes ont à leur tête un responsable clairement identifié. La réforme de la gestion des finances publiques repose sur une approche budgétaire managériale reposant sur le responsable de programme. Le responsable de programme (RPROG) a trois missions principales :

- l'élaboration de la stratégie et du budget du programme :
 - il élabore la stratégie de son programme,
 - il fixe, en accord avec son ministre de tutelle, les objectifs et les résultats « cibles »,
 - il procède à la répartition des crédits et des emplois et prépare le projet annuel de performance (PAP) du programme ;
- le pilotage de son programme :
 - il est chargé de la mise en œuvre du programme et du contrôle de gestion ; il organise et conduit le dialogue de gestion,
 - il décline les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels adaptés aux compétences de chacun des services : il assure ainsi une démarche de performance à tous les niveaux d'exécution du programme,
 - il gère les crédits et les emplois de son programme conformément aux objectifs présentés et aux résultats recherchés et de façon compatible, dans la durée, avec les objectifs de maîtrise de la dépense publique ;
- le compte-rendu et la responsabilité :
 - il prépare le rapport de performance (RAP) du programme,
 - il met en place le contrôle interne et le contrôle de gestion.

Le RPROG peut (mais pas de manière automatique) exercer les fonctions d'ordonnateur délégué des crédits de son programme (responsable des opérations financières). Cependant le ministre peut choisir de confier cette tâche à un autre acteur par exemple la direction des Finances et du Matériel (ou direction assimilée).

Les nouvelles méthodes de budgétisation

Le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle (DPBEP) est élaboré par le ministère des Finances. Ce document présente une vision globale et synthétique de l'évolution à moyen terme, des grandes composantes du budget de l'État. Il constitue l'instrument central du débat d'orientation budgétaire (DOB). Il sert de cadre de référence pour l'élaboration de la loi de finances sur la base d'hypothèses économiques précises et justifiées et il évalue le niveau global des recettes attendues, des dépenses budgétaires et l'évolution de l'ensemble des ressources, des charges et de la dette du secteur public. Il fixe les objectifs d'équilibre budgétaire et financier sur le moyen terme en application des dispositions du Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité de l'UEMOA. Il permet le calcul de l'allocation des ressources aux différents ministères sectoriels en fonction des priorités du gouvernement. Le DPBEP doit couvrir une période minimale de trois ans. Il est très similaire au cadre global de dépenses à moyen terme élaboré antérieurement (CMDT global).

Les documents de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) ou budgets programme⁸ sont préparés par les ministères sectoriels. Les DPPD ont un périmètre ministériel et présentent les programmes des ministères, des budgets annexes et des comptes spéciaux. Le DPPD constitue le support de présentation pour les crédits des programmes du ministère sur une période minimale de trois ans. Le DPPD est le vecteur principal de la performance. À travers les programmes qui le composent, le DPPD précise les objectifs et les indicateurs retenus pour chacune des politiques publiques selon trois dimensions : efficacité socio-économique, qualité du service rendu, l'efficacité de la gestion. Le DPPD doit être cohérent avec le DPBEP. Les responsables de programmes doivent produire également un projet annuel de performance (PAP) qui doit préciser entre autres la présentation de chacune des actions et de chacun des projets prévus par le programme, des coûts associés, des objectifs poursuivis, des résultats obtenus et attendus pour les années à venir mesurés par des indicateurs de performance. En fin de gestion, les RPROG doivent produire un rapport annuel de performance (RAP) qui présente les réalisations et les résultats du suivi de la perfor-

⁷ Article 13 de la directive no 6

⁸ En l'absence d'une définition de BP internationalement reconnue, chaque pays ou région a tendance à adopter sa propre définition et approche, ce qui est approprié, étant donné les différences des contextes institutionnels et des problèmes que le BP s'emploie à résoudre.

mance. Il est annexé à la loi de règlement. Il permet d'apprécier la gestion et les résultats fixés dans les PAP. Il mesure la performance c'est-à-dire la mesure de l'efficacité et l'efficience de la dépense publique à un moindre coût tout en visant l'amélioration de la qualité.

Dépenses ministérielles par programme

Unité : ...	t-3	t-2	t-1	t	t+1	t+2	t+3
Total	Réalizations			Budget	Projections		
Programme d'administration générale							
Dépenses de personnel							
Dépenses en biens et services							
Transferts							
Investissement							
Programme ...							
Dépenses de personnel							
Dépenses en biens et services							
Transferts							
Investissement							
Programme ...							
Dépenses de personnel							
Dépenses en biens et services							
Transferts							
Investissement							

Exemple de présentation des indicateurs significatifs du ministère X, issus des programmes du Ministère

Programme 1		Réalizations			Année en cours/Référence	Prévisions		
Intitulé de l'indicateur	Unité	t-2	t-2	t-1	t	t+1	t+2	t+3
Indicateur k1								
Indicateur k2								
Indicateur l1								

La rénovation de la méthode de budgétisation des investissements

« Les crédits ouverts par les lois de finances sont constitués de crédits de paiement (CP) applicables à toutes les catégories de dépenses et d'autorisation d'engagement (AE) applicable uniquement aux dépenses en capital et aux contrats de partenariats publics privés (PPP)». En fait, seuls les crédits d'investissement ou de PPP disposent d'AE; les autres catégories de dépenses (ex. personnel) ne disposent que de CP. Les AE correspondent à l'engagement juridique de la dépense. Elles sont entièrement consommées dès l'origine de la dépense, lors de la signature de l'acte qui engage juridiquement l'État. Les CP correspondent aux paiements à faire au cours de l'exercice. La gestion en AE et CP permet de couvrir des engagements juridiques qui s'exécutent et donnent lieu à des CP sur un ou plusieurs exercices budgétaires. Cette nouvelle méthode de budgétisation et de consommation améliore la flexibilité de la gestion budgétaire en introduisant une vision pluriannuelle. Les AE/CP accroissent la transparence, car on connaît les engagements juridiques déjà engagés par l'État, ils permettent de différencier l'engagement juridique du paiement de la dépense, ils autorisent les engagements juridiques de l'année (s'ils ne sont pas consommés, ils tombent à la fin de l'année), ils permettent d'anticiper et de connaître les restes à payer. Ils permettent également une meilleure gestion de la dette publique, car il est plus facile d'évaluer la capacité de l'État à contracter de nouvelles dettes en sachant les engagements déjà souscrits par l'État, et ils facilitent la gestion de trésorerie.

Exemple : Signature d'un contrat de 15 MEUR en année « n » pour la construction d'une école et paiement sur trois ans

	Consommation des AE	Consommation des CP
Année n	15 MEUR	5 MEUR
Année n+1	0	5 MEUR
Année n+2	0	5 MEUR

9 Extrait de l'article 17 de la directive no 6

La déconcentration de l'ordonnancement des dépenses¹⁰

La déconcentration vise notamment à mieux responsabiliser et motiver les ministères sectoriels dans la gestion de leur budget, leur donner plus de flexibilité et de pouvoir de décision et également améliorer l'efficacité de la chaîne de la dépense. En effet, le rapprochement de l'exécution des opérations de l'état du lieu où elles sont mises en œuvre ne peut qu'être favorable à la qualité de la dépense publique : exécution plus rapide et plus fluide, contrôle au plus près de la dépense avec une meilleure interaction contrôleur financier et ministère gestionnaire. Elle est également assortie de dispositions visant à sanctionner les cas de mauvaise gestion.

Les ministres et les présidents des institutions constitutionnelles sont ordonnateurs principaux des crédits, des programmes et des budgets annexes de leur ministère ou de leur institution. La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) prévoit de déconcentrer l'ordonnancement des dépenses au profit des ministères sectoriels qui deviendront ordonnateurs principaux et pourront déléguer leurs responsabilités d'ordonnateurs aux responsables de programme (RPROG) ou à un autre agent. Le ministre des Finances pour sa part demeure ordonnateur unique des recettes, ordonnateur des crédits de son ministère et en charge de l'élaboration de la loi de finances. La fonction d'ordonnateur est centrale dans le système de gestion des finances publiques de l'UEMOA, car elle prescrit l'exécution des dépenses, sous réserve de certaines dispositions particulières, elle procède aux engagements, liquidations et ordonnancements. C'est également elle qui donne les ordres de mouvement affectant les biens et matières de l'État. La phase administrative commence tout d'abord avec l'engagement de la dépense par l'ordonnateur (ex. signature d'un contrat ou d'un bon de commande) qui se concrétise budgétairement par la consommation du montant d'autorisation d'engagement (AE). Une fois le service réalisé les services de l'ordonnateur constatent la créance et arrêtent le montant de la dépense au cours de la phase de liquidation.

Sur la base des éléments de la liquidation, l'ordonnateur donne ensuite instruction au comptable de payer la créance de l'État par la production d'un acte administratif appelé ordonnancement. L'ordonnateur pourra procéder notamment à l'exercice de la fongibilité sur les programmes de son secteur.

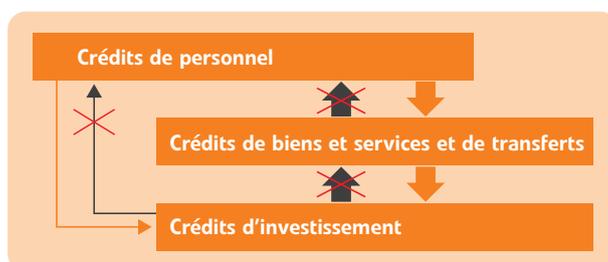
Les ordonnateurs prescrivent l'exécution des recettes, engagent les dépenses et en ordonnent le paiement. Sous réserve du pouvoir de régulation du ministre chargé des finances, ils procèdent aux engagements, liquidations et ordonnancements. L'engagement est l'acte par lequel l'État crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. La liquidation est l'opération qui consiste à constater une dette à l'égard du créancier (constatation du service fait). L'ordonnancement est l'acte administratif par lequel l'ordonnateur donne l'ordre au comptable public de payer la dette.

La fongibilité des crédits¹¹

À l'intérieur d'un même programme, les crédits sont redéployables sur décision de l'ordonnateur. Ils sont « fongibles » : leur affectation dans le cadre d'un programme n'est pas prédéterminée de manière rigide, mais simplement prévisionnelle. L'ordonnateur est libre de les redéployer dans le respect de certaines contraintes. Les contraintes sont les suivantes :

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

La fongibilité donne aux responsables de programme une autonomie de gestion accrue au sein des programmes. Elle est le corollaire de leurs nouvelles responsabilités.



Source du graphique : Manuel didactique directive n° 6

¹⁰ Extrait en partie de l'article 68 de la directive n° 6

¹¹ Extrait en partie de l'article 15 de la directive n° 6

Les plafonds d'emplois¹²

Les crédits de personnel sont assortis, par ministère, de plafonds d'autorisation d'emplois rémunérés par l'État. Les gestionnaires peuvent désormais procéder, dans le cadre des règles propres à la fonction publique de chaque pays, à des recrutements et des transformations d'emplois en fonction des besoins qu'ils identifient pour leurs secteurs dès lors qu'ils respectent deux limites :

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

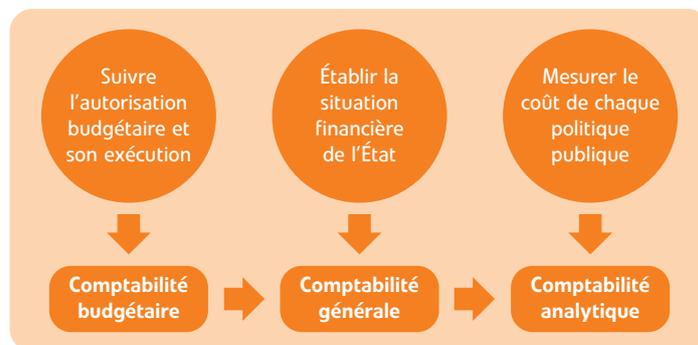
Le renforcement des contrôles

La loi organique renforce le pouvoir de contrôle parlementaire et vise à l'amélioration de la transparence à travers le renforcement du contrôle effectué par le Parlement et la Cour des comptes. La loi organique met l'accent sur l'amélioration de l'information des parlementaires et de la Cour des comptes, et leur implication dans la formulation et le suivi de l'exécution de la loi de finances. La Cour des comptes devra notamment émettre un avis sur le RAP.

Innovations comptables

Les innovations comptables concernent la comptabilité générale en droits et obligations constatés (incluant la comptabilité patrimoniale) et la comptabilité analytique.

La comptabilité générale de l'État passe d'une comptabilité de caisse à une comptabilité en droits et obligations constatés. Elle s'appuie sur la comptabilité matières et intégrera désormais le patrimoine de l'État, son évolution ainsi que la notion d'amortissement.



La prise en compte de la dimension patrimoniale, concourt à faire prendre conscience aux gestionnaires de la nécessité d'un suivi de l'utilisation des biens appartenant à l'État. Les états devront présenter des bilans dont un premier bilan d'ouverture à l'application effective de la réforme. La notion de constatation des droits et obligations consiste en ce que les charges et produits soient enregistrés (constatés) dès l'apparition de la dette ou de la créance et non en fonction des paiements ou des encaissements. L'État devra produire dorénavant des états financiers similaires à ceux des entreprises privées. Une autre innovation a trait à la comptabilité analytique. Elle a pour objet de faire apparaître les éléments de coûts des services rendus ou de prix de revient des biens produits et des services fournis ainsi que de permettre le contrôle des rendements et performances des services, notamment dans le cadre des budgets de programmes et de la gestion axée sur les résultats. Elle est cependant complexe et devra s'appuyer sur des concepts très simples au début. La comptabilité budgétaire à son niveau demeure sur une base de caisse.

LE CODE DE TRANSPARENCE DES FINANCES PUBLIQUES

Il est largement admis que la bonne gouvernance est cruciale pour assurer durablement la stabilité macroéconomique et une croissance de qualité, et qu'une gestion saine des finances publiques, reposant notamment sur la transparence, en est un aspect essentiel. La transparence des finances publiques permet en effet qu'un débat reposant sur des informations solides s'instaure entre les décideurs et dans le public sur l'élaboration et les résultats de la politique budgétaire. En outre, elle contribue à rendre les gouvernements responsables de la bonne exécution du budget. En améliorant la compréhension des politiques et des choix macroéconomiques, la transparence peut favoriser un accès plus aisé aux marchés de capitaux intérieur et international. Elle permet aussi de détecter les risques éventuels pour les finances publiques, et ainsi aux pouvoirs publics de prendre rapidement et directement les mesures budgétaires qu'impose l'évolution de la situation économique ; cela, à son tour, permet de réduire la fréquence et la gravité des crises¹³.

Étant donné l'importance de ce pilier de la réforme, l'UEMOA a élaboré un code de transparence des finances publiques qui a lui aussi été internalisé dans le cadre légal des pays. Il touche l'information financière (rapports financiers), les prévisions financières et la budgétisation ainsi que l'analyse et la gestion des risques financiers.

¹² Extrait en partie de l'article 12 de la directive n° 6

¹³ Par quels moyens le FMI encourage-t-il la transparence des finances publiques ? Factsheet, FMI, mars 2014

QUELS SONT LES PRINCIPAUX ENJEUX DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA RÉFORME ?

Les exigences du budget-programme sur le plan technique, administratif et de la gestion du changement en font une réforme complexe à mettre en œuvre. Les pays africains sont aux prises avec tous ces défis.

Parmi les difficultés techniques, on compte la détermination de l'architecture et le chiffrage des programmes, la définition d'objectifs politiques clairs et mesurables, la mise en place des AE, la mise au point d'une série rationalisée d'indicateurs de performance et d'un système de suivi et d'évaluation performant, une réingénierie des processus de préparation (planification et programmation) et d'exécution du budget et les difficultés de reporting et d'évaluation. La nécessaire adaptation ou le développement d'un nouveau système d'information est également un défi de taille.

La réforme de l'UEMOA ne représente pas une simple réforme budgétaire, mais bien une réforme de l'administration publique plus vaste et ambitieuse requérant un haut niveau d'engagement des parties prenantes. L'un des principaux défis administratifs a trait à l'alignement des structures organisationnelles existantes sur le cadre du budget-programme ainsi que la définition des rôles et responsabilités de nouveaux acteurs de la réforme ainsi que la redéfinition de certaines des attributions des structures de services transversaux (support) dans les ministères.

Comme dernier enjeu et non le moindre, la dimension humaine de la réforme est systématiquement ignorée ou sous-estimée par comparaison aux aspects techniques de la réforme.

PRINCIPAUX ENJEUX TECHNIQUES

La planification de la réforme

La mise en œuvre des innovations découlant du développement d'une approche budgétaire pluriannuelle orientée vers la performance devrait être réalisée de façon progressive, en s'appuyant sur les acquis.

Il est crucial d'établir le chemin critique qui assure l'efficacité des mesures de réformes, en déterminant les interdépendances et priorités entre ces mesures. Les mesures nécessaires sont nombreuses et interdépendantes. L'efficacité de certaines mesures de réformes dépend de la réussite préalable d'autres réformes. Il serait, par exemple, illusoire de penser tirer des bénéfices de la mise en place d'indicateurs de performance si la structure programmatique était inadaptée à la gestion budgétaire. Ce programme de réformes ne saurait être un simple empilement hâtif de mesures de modernisation.

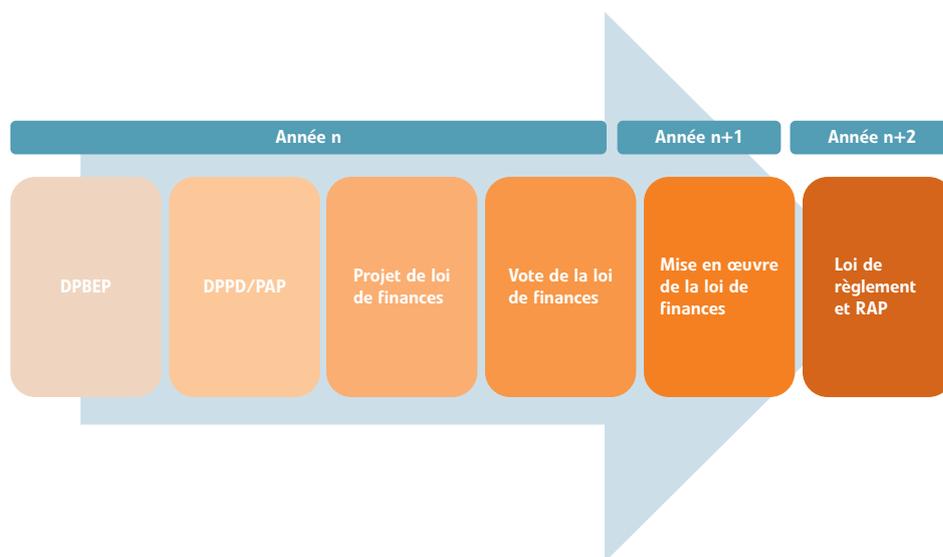
Il est évident qu'une telle réforme coûteuse et longue ne se mène pas sans réelle stratégie de mise en œuvre qui doit idéalement reprendre les étapes suivantes :



La plupart des pays de l'UEMOA ont effectivement élaboré un plan national de mise en œuvre du nouveau cadre harmonisé des finances publiques et institué un système de pilotage. L'ordre des étapes a varié quelque peu. Par exemple, le Burkina Faso a effectué maintes expérimentations et a développé son cadre légal après. Le Sénégal de son côté a commencé par internaliser pratiquement tous les textes de l'UEMOA et effectué des expériences pilotes après. Il est généralement recommandé de s'attacher en premier lieu à la réforme des fonctions de base (les fondamentaux de finances publiques), le cadre légal, les prévisions macro-économiques. Une fois ces éléments en place, il convient de s'attaquer à la planification pluriannuelle, à un bon découpage des politiques publiques en programmes, au budget programme, à l'instauration des indicateurs la production de rapports, etc. pour ensuite terminer avec la comptabilité d'exercice, comptabilité analytique, etc.

Réorganisation de la préparation du budget

Ce défi concerne l'opérationnalisation de la réforme avec la mise en œuvre des nouvelles méthodes de budgétisation. Ces nouvelles méthodes et leur validation sont présentées à travers la production des documents et le séquençage suivants :



Le DPBEP est le point de départ de l'exercice de formulation de la loi de finances et doit constituer l'outil de référence de la phase de cadrage. Comme mentionné préalablement, il permet de définir les perspectives de recettes et de dépenses et de déterminer les allocations interministérielles. Ces informations doivent permettre de déterminer les enveloppes qui sont notifiées aux ministères sectoriels.

L'utilisation de ces documents stratégiques nationaux constitue une source d'information pour identifier les secteurs ministériels considérés comme prioritaires pour le développement de l'État. Le DPBEP est l'outil idéal pour traduire budgétairement les priorités en favorisant tel secteur dans la répartition des marges de manœuvre par exemple.

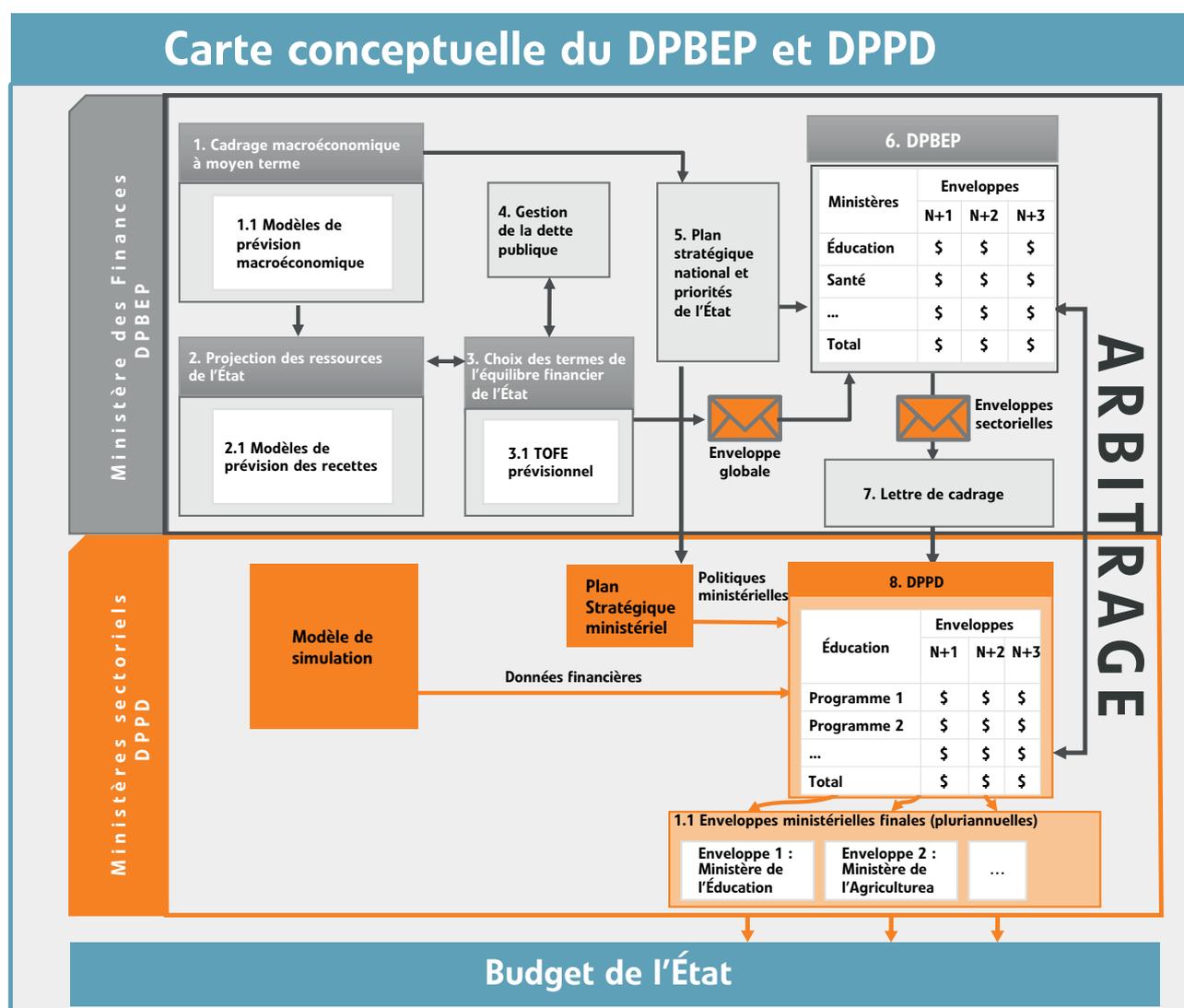
Les allocations ministérielles doivent :

- respecter les contraintes budgétaires : la somme des allocations ministérielles ne peut pas excéder l'enveloppe globale déterminée par les projections de recettes et de dépenses ;
- permettre aux services de fonctionner : l'enveloppe de chaque ministère nécessite l'évaluation du niveau de dépenses obligatoires et incompressibles ;
- refléter les choix stratégiques du pays et orienter les dépenses budgétaires vers les ministères stratégiques.

Sur la base de ces enveloppes, les ministères élaborent leurs DPPD qui constituent la proposition budgétaire ministérielle initiale ou support de l'avant-projet de budget que les ministères transmettent au ministère des Finances pour les conférences budgétaires. Les DPPD sont ensuite modifiés à l'issue des conférences-arbitrages et permettent d'élaborer/finaliser les PAP. Les DPBEP et DPPD constituent des documents obligatoires qui accompagnent la loi de finances, mais également les PAP de chaque programme qui sont présentés en annexe. Le RAP accompagne la loi de règlement.

Les deux processus d'élaboration du DPBEP et des DPPD sont représentés dans la figure 3 suivante :

Figure 3 – Processus d'élaboration du DPBEP et DPPD

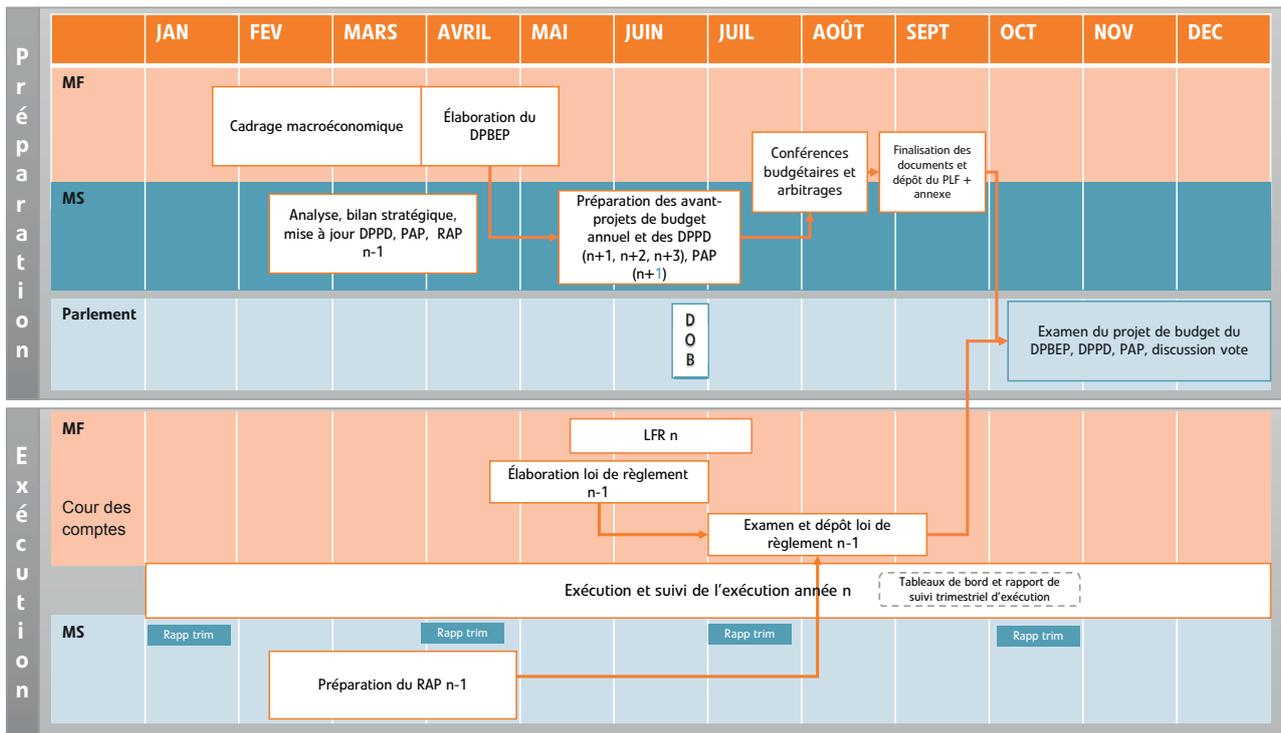


Source : Figure adaptée du guide Fascicule 1 - Présentation du Guide méthodologique et introduction au Cadre de dépenses à moyen terme, CRC Sogema

En lien avec ces nouveaux processus, le calendrier budgétaire doit être revu pour tenir compte des nouvelles échéances, des nouveaux documents et des nouvelles étapes afin que tout soit produit en temps opportun. Une phase plus formelle de planification stratégique s'insère, de nouveaux documents budgétaires et de reddition de compte s'ajoutent. Les délais se compressent. En effet, pour être utile le RAP doit être produit en temps opportun à la fois pour les ministères pour aider à l'élaboration de leur budget et être remis assez tôt pour examen par la Cour des comptes avant le vote du prochain budget. De nouveaux types de dialogues de gestion s'ajoutent (allocation des ressources versus objectifs, etc.). La figure 4 suivante présente le cycle budgétaire commun du ministère des Finances, des ministères sectoriels et certaines répercussions au Parlement.

Les travaux d'élaboration du budget de l'année n+1 doivent s'articuler avec les autres exercices et étapes budgétaires que sont la préparation de la loi de règlement et des RAP de l'exercice n-1 ainsi que l'exécution du budget de l'année n. Normalement, les RAP doivent être déposés au plus tard pour l'ouverture de la session budgétaire afin que les parlementaires disposent des résultats de l'exercice n-1 pour se prononcer sur le budget n+1.

Figure 4 – Cycle budgétaire



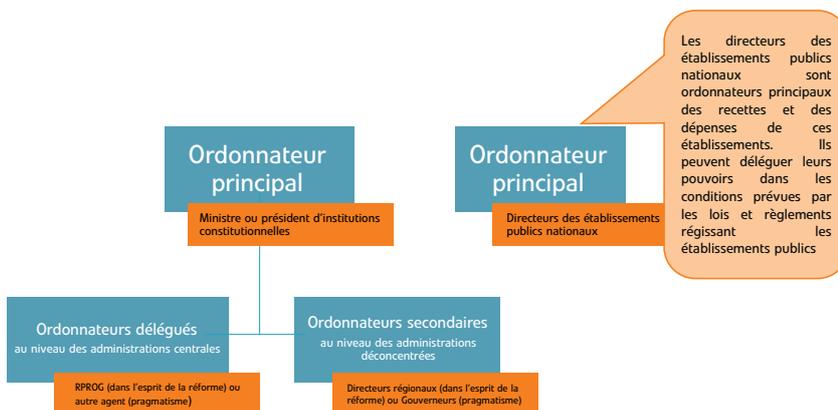
La réforme de l'exécution du budget en mode programme

La déconcentration de l'ordonnancement

Un changement de paradigme est intervenu avec l'avènement du nouveau cadre harmonisé de gestion des finances publiques au sein des États membres de l'UEMOA, faisant de la déconcentration de l'ordonnancement l'un des axes phares de la réforme. En effet, la déconcentration de l'ordonnancement est le corollaire du développement des responsabilités des gestionnaires des crédits budgétaires en même temps qu'une réponse à l'engorgement de la chaîne de la dépense. Ainsi les directives¹⁴ confèrent le pouvoir d'ordonnancement des dépenses aux ministres et présidents d'institutions. La déconcentration juridique et fonctionnelle de l'ordonnancement impacte l'organisation de la chaîne de la dépense et le système d'information. La fonction d'ordonnateur est éclatée, on retrouvera une multiplicité d'ordonnateurs notamment au niveau déconcentré tel que présenté à la figure 5 suivante.

Le responsable de programme peut être ordonnateur, comme nous l'avons vu précédemment, mais ne l'est pas automatiquement. Certains pays attribuent la fonction d'ordonnateur délégué dans un premier temps à la direction des finances et du matériel (DFM) de manière transitoire et transfèrent ce pouvoir aux RPROG après une évaluation satisfaisante de la capacité de gestion du RPROG.

Figure 5 – Les catégories d'ordonnateurs



14 Directive 6 articles : 65, 68 et directive 7 articles 8 à 15

Adaptation des modes d'exécution infra programme

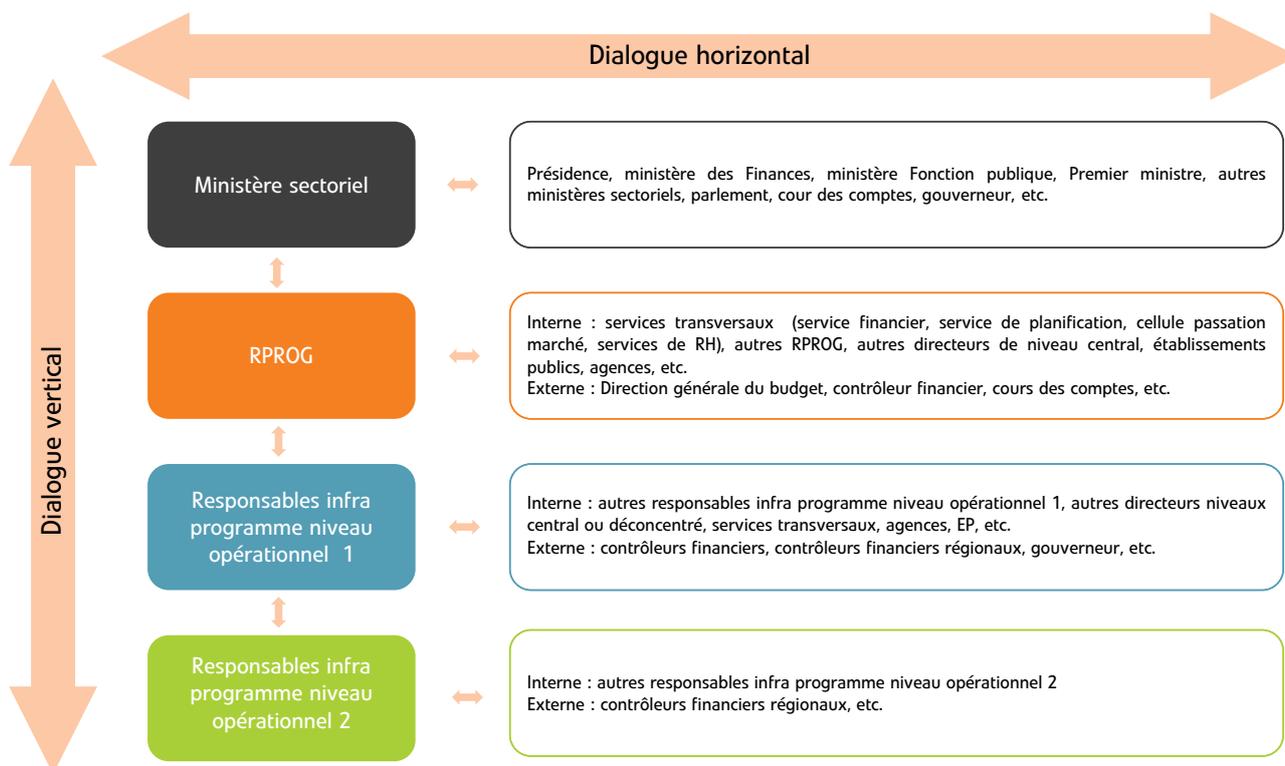
Pour exécuter les crédits du programme et permettre une gestion souple entre les différentes structures chargées de sa mise en œuvre, les unités d'exécution infra programme doivent être identifiées. Ces unités vont constituer le niveau de consommation des crédits. Le rôle du gestionnaire consistera principalement à mettre les crédits du programme à disposition de ces structures et de suivre l'atteinte des résultats.

On retrouve en effet à l'intérieur du programme les directions techniques et régionales, les gros projets d'investissement, les unités de fourniture des services publics comme les écoles, les centres de santé, les projets et les établissements publics. Les relations entre les acteurs d'un programme impliquent un dialogue de gestion appelé dialogue vertical et également un dialogue horizontal avec les acteurs hors du programme.

Le dialogue de gestion

« Le dialogue de gestion peut être défini comme l'ensemble des processus d'échanges entre deux niveaux hiérarchiques ou managériaux relatifs aux volumes de moyens à mobiliser au regard des objectifs assignés, en somme la « mise en place des objectifs et des moyens ». Il porte sur les différents volets : la performance, la programmation des activités, les moyens. Il s'inscrit naturellement dans un calendrier de gestion (dont budgétaire) et organise le nouveau rôle des acteurs de la gestion publique tout au long de la chaîne de management. Il concerne la mise en œuvre des actions des programmes pour atteindre des objectifs dans un esprit de performance dans la mise en œuvre des politiques publiques. Le dialogue de gestion peut être apparenté à un processus « d'animation de gestion » et de pilotage de la performance. Il est animé par le RPROG et s'établit à la fois selon un axe horizontal et selon un axe vertical. Il est relatif aux volumes de moyens mis à disposition des entités et aux objectifs qui leur sont assignés et il est nourri par les éléments apportés par le contrôle de gestion. Le dialogue de gestion s'oppose ainsi à une procédure purement descendante et autorise la concertation entre niveaux hiérarchiques et permet un échange d'information entre celles apportées par le haut et par le bas¹⁵. Le dialogue de gestion est une animation de la gestion des budgets-programmes, il est représenté à la figure 6 suivante.

Figure 6 - Le dialogue de gestion vertical et horizontal



Source : Adapté du guide didactique de la directive 6

¹⁵ Bulletin technique portant sur le Dialogue de gestion, CRC Sogema.

La réforme du système d'information

Toute réforme des finances publiques implique la mise en place ou du moins l'amélioration du système d'information et de gestion financière en vue d'obtenir une meilleure transparence et efficacité. Cette réforme parallèle (une réforme dans la réforme) est énergivore et nécessite des compétences spécifiques de haut niveau. Souvent des programmes de financement sont accordés par la Banque mondiale ou un autre bailleur d'envergure. Certains pays décident de modifier leur système en place et d'autres se tournent vers le développement et l'implantation de systèmes informatisés de gestion financière intégrée souvent nommés SIGF/SIGIF, IFMIS. Le SIGIF est un ensemble de systèmes reliés les uns aux autres, de manière à ce qu'une donnée ne soit saisie qu'une seule fois et puisse être suivie d'un système à l'autre. Ces systèmes doivent se concevoir de manière holistique et systémique (touchants divers domaines, tels que la programmation budgétaire, la comptabilité, la gestion des ressources humaines, la gestion de la trésorerie, de la dette, etc.) et sur de longues périodes (conception et mise en place). Les avantages d'un SIGF sont entre autres :

- les interactions des divers systèmes de gestion de l'État entre eux permettant ainsi un gain de temps et un regroupement d'information ;
- il sert autant au processus de planification et programmation qu'à l'exécution du budget au quotidien ;
- il permet de gérer de manière intégrée les opérations comptables et budgétaires et de faciliter la gestion de la trésorerie et les contrôles ;
- il réunit les données financières qui permettront d'intégrer de l'information sur les coûts et les résultats des programmes ;
- il facilite la déconcentration et la décentralisation des responsabilités et par conséquent la gestion de leurs crédits ;
- il produit dans des délais raisonnables, des données fiables et utiles au processus d'allocation des ressources, de préparation du budget et de gestion financière ;
- il met à disposition une information détaillée, compréhensible et à temps répertoriée selon les différents niveaux de pouvoir (sécurité) ;
- il permet un moyen de paiement rapide et électronique (important pour la confiance des entrepreneurs vis-à-vis de l'État) ;
- il permet une planification et gestion plus efficiente de la trésorerie ;
- il réduit les transactions manuelles et la paperasse et donc permet aux gestionnaires de consacrer plus de temps vers des tâches analytiques.

Rendre opérationnel le dispositif de suivi-évaluation de la performance

Le suivi et l'évaluation constituent probablement le maillon le plus faible du développement du budget programme. Depuis plusieurs années, les efforts des pays ont été concentrés sur la préparation du budget-programme avec une multitude d'indicateurs de performance figurant dans les DPPD-PAP dont seulement certains sont pertinents et utiles. Pour une mise en œuvre réussie, il sera important d'améliorer les cadres de performance des programmes, les statistiques, les processus de planification, de collecte et de remontée des données, l'analyse et la synthèse d'informations, le reportage, les outils techniques de suivi-évaluation (fiche signalétique d'indicateurs, PTA, tableaux de bord, contrats de performance, etc.), de mesurer périodiquement les résultats en cours pour mettre en œuvre des solutions correctrices le cas échéant et de produire en temps opportun l'information pour la reddition de compte, la prise de décision et le dialogue sur les politiques. Les rapports doivent comprendre des données sur les performances financières et non financières et des systèmes doivent être mis au point pour que les ministères dépensiers puissent effectuer un suivi en cours d'année et une évaluation en fin d'année. De plus une nouvelle responsabilité incombe dorénavant aux ministères sectoriels : la publication d'un rapport trimestriel d'exécution des programmes.

Nombre réduit d'objectifs et d'indicateurs de performance mais de « qualité », c'est à dire qu'ils soient : spécifiques, mesurables, réalistes, pertinents, fiables, opportuns, simples et indicateurs reflétant si possible les trois dimensions d'efficacité (intéressent le citoyen), de qualité (des services rendus aux usagers) et d'efficience (résultats/moyens engagés).

Réorganisation du contrôle

Les procédures de contrôle doivent évoluer et intégrer la plus grande souplesse laissée au gestionnaire. Ni le contrôleur financier ni le ministère des Finances ne devront approuver les redéploiements de crédits (sous réserve de certaines règles). L'ordonnateur pourra procéder notamment à l'exercice de la fongibilité. Par contre, le suivi de la bonne mise en œuvre de la programmation doit en être le corollaire. La déconcentration de l'ordonnancement implique notamment l'exercice d'un suivi de la dépense et de l'utilisation des crédits améliorés ainsi que l'exercice d'un contrôle approprié à travers : la mise en place de systèmes de gestion intégrée capable de suivre l'ensemble des dépenses ; la création et le développement du réseau des contrôleurs financiers auprès des ministères sectoriels et des présidents d'institutions ainsi que de postes comptables.

Les pratiques modernes en matière de contrôle ainsi que la réforme forcent les différents corps de contrôle, interne et externe, à intégrer la notion de vérification axée sur le risque pour pratiquer des audits plus efficaces et efficaces et l'audit de performance.

Les RPROG doivent également s'assurer de la mise en place d'un dispositif de contrôle interne approprié au sein de leur programme ainsi qu'un dispositif de contrôle de gestion¹⁶.

Le contrôle interne est souvent faible dans les ministères. Dorénavant, comme le RPROG s'engage envers l'atteinte de résultats, il est important de renforcer ce dispositif afin d'obtenir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation.

Le contrôle de gestion est une fonction nouvelle dans la zone UEMOA. Plusieurs questions se posent. Doit-on créer de nouveaux postes de contrôleurs de gestion ? Une nouvelle structure ? Si oui de qui relève-t-elle ? Doit-on plutôt attribuer cette fonction à des acteurs existants ? Peu de pays dans la zone UEMOA ont avancé sur ce chantier.

Définition du contrôle interne : Processus appliqué par le top management, la direction ou les membres du personnel d'une entité pour offrir une garantie raisonnable au sujet de l'atteinte des objectifs dans les catégories suivantes : efficacité et efficience des activités, fiabilité des rapports financiers, conformité aux lois et règlements (Source : texte adapté de *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*). Dans sa définition le COSO fait référence à un ensemble d'éléments interreliés soit : l'environnement de contrôle (incluant l'intégrité, l'éthique et la compétence), l'établissement d'objectifs, l'évaluation du risque, les systèmes d'information, les mécanismes de contrôle, la communication, la gestion du changement et la surveillance.

Définition du contrôle de gestion : Attention le contrôle de gestion malgré son appellation n'est pas un contrôle au sens habituel du terme. Il se définit de la manière suivante : Outils et processus visant à mieux connaître et à mieux maîtriser les activités, les coûts, les résultats et leurs liens mutuels permettant d'apprécier l'efficacité et l'efficience. Contrairement à ce que laisse penser ce mot, il ne s'agit pas d'un contrôle, mais plutôt d'un élément du pilotage d'une institution ou d'un programme. Dans le cadre de la gestion budgétaire par objectif, le contrôle de gestion a vocation à alimenter en données objectives le dialogue de gestion entre les différents niveaux de l'administration, en éclairant les enjeux de performance. (Source : Glossaire du guide didactique de la directive no 6 de l'UEMOA)

Réforme institutionnelle et administrative

L'un des enjeux majeurs a trait à la modification des rôles et responsabilités des acteurs. Le RPROG est l'acteur central de la réforme. Le dispositif, les conditions de sa nomination ainsi que ses attributions doivent être définis, mais cela implique également la détermination ou la modification des rôles et responsabilités des acteurs qui gravitent autour de lui. L'idéal serait que cette nomination se fasse après concours afin de valoriser cette fonction et que la grille de la fonction publique prévoit clairement cette nouvelle fonction. L'acte de nomination devra préciser également s'il est ordonnateur délégué ou non. Par la suite pour éviter tout chevauchement des compétences, il faut définir ou redéfinir le rôle des différents acteurs participant à la mise en œuvre des programmes d'un ministère et les relations entre ces différents acteurs. Il faudra y préciser notamment les responsabilités et les obligations de rapportage de chaque acteur dans le pilotage des activités et de la performance, les règles et responsabilités de chaque acteur dans la gestion de crédit (mouvement et délégation de crédit, engagement, ordonnancement), les dispositions en matière d'exercice du contrôle financier, les responsabilités en matière de préparation et passation des marchés publics, les responsabilités en matière de gestion des ressources humaines (exemple d'outils utilisés : charte de gestion, fiche d'emploi, fiche poste).

Les RPROG qui sont-ils ?

Habituellement, pour les programmes opérationnels du ministère, le RPROG est le directeur général ou le directeur (niveau central) actuel du périmètre de ce programme. Des problèmes se posent lorsque le périmètre d'un programme regroupe plusieurs directions générales ou plusieurs directions qui pourraient occuper ce poste. Les Secrétaires généraux, ou à défaut les Directions des finances et du matériel (ou assimilés) seront en général RPROG du programme support appelé souvent Programme d'administration générale.

Une redéfinition doit également être effectuée au niveau des attributions des fonctions supports. Certaines des actuelles attributions seront dorénavant portées par le RPROG. Cela ne remet pas en cause les directions transversales comme la direction des finances et du matériel, la direction ou cellule de planification, la direction des ressources humaines, leur rôle devra cependant évoluer vers une fonction de support au RPROG en mettant à disposition de l'information au RPROG et en apportant un appui technique notamment pour la préparation des DPPD, PAP et RAP, de la gestion prévisionnelle des emplois, etc. sans compter qu'elles devront continuer à gérer les activités des programmes qu'il est plus efficace de gérer de façon centralisée.

¹⁶ Tiré de l'article 13 de la directive n° 6.

Comme on retrouve dans un ministère environ quatre à cinq programmes, il est pertinent de nommer un coordonnateur des programmes du ministère, responsable de coordonner les activités des différents programmes et d'assurer un dialogue efficace entre les RPROG et les directions transverses. Ce rôle est souvent attribué au Secrétaire général ou à défaut à un membre du cabinet du ministre ou par une direction transversale comme la direction des finances et du matériel (ou assimilé).

Pour venir en aide au RPROG, il peut être décidé d'attribuer la fonction de contrôle de gestion à des contrôleurs de gestion. Ses fonctions comprennent notamment la participation à la définition de la stratégie de chaque programme et à la programmation des activités, l'appui au suivi de la performance, l'appui au développement des outils du dialogue de gestion, comme les tableaux de bord et les analyses de coût¹⁷. La comptabilité analytique relève également du contrôle de gestion, mais celle-ci est encore peu mise en œuvre dans les pays développés donc il est utopique pour le moment de l'envisager (sauf quelques exceptions) dans les pays de la zone UEMOA. Les fonctions du contrôleur de gestion devraient se concentrer dans un premier temps dans la mise en place d'un dispositif de suivi de la performance comprenant un appui à la préparation du PAP et du RAP. Initialement un contrôleur de gestion pourrait être positionné auprès du coordonnateur de programme puis progressivement auprès des RPROG puis à travers les années se démultiplier auprès des responsables de niveaux déconcentrés. La fonction de contrôle de gestion pourrait également être attribuée à des acteurs existants.

Les rôles et responsabilités doivent être revus également au niveau du ministère des Finances. Cette réforme a entraîné une certaine diminution du pouvoir des ministères des Finances au profit des ministères sectoriels et d'autres entités publiques. Un ministère des Finances moderne peut se définir comme plus ouvert et communicatif, plus transparent, favorisant la communication horizontale, avec une gestion professionnelle et un accent sur les politiques et règlements plutôt que sur les opérations.

Un autre défi au niveau des réformes institutionnelles et administratives est l'alignement des structures organisationnelles existantes au cadre du budget programme. Les organigrammes actuels dans les ministères décrivent les liens hiérarchiques et cela faciliterait beaucoup le dialogue de gestion si ces derniers étaient plus alignés avec les nouvelles structures de programme dans les ministères. Il est donc souhaitable d'envisager des réformes à ce niveau au cours des prochaines années. De plus, cela sera l'occasion de s'assurer que certaines politiques ne sont pas en doublon dans d'autres ministères.

Ces changements administratifs et institutionnels doivent être gérés et être appropriés par tous les acteurs. Cela va prendre du temps et des ajustements constants sont à prévoir dans les années à venir.

Enjeux de la dimension humaine et organisationnelle

« *If a PFM reform makes no difference in the life of a villager, then you've not succeeded.* » Keith Muhakanizi, Secrétaire permanent au ministère des Finances et de la Planification du développement en Ouganda, lors d'un séminaire sur la gestion des finances publiques organisé par CABRI à Kampala, Ouganda, les 18 et 19 août 2015¹⁸.

Une réforme des finances publiques est un processus long et coûteux nécessitant une gestion du changement par étape et de préférence itérative (idéalement dans la forme d'une approche par étapes dénommée « *platform approach* »). Les causes ou raisons des échecs sont la plupart du temps les mêmes que pour n'importe quel programme de développement :

- manque d'adhésion, d'appropriation des acteurs ;
- persistance des pratiques traditionnelles ;
- processus de réforme inapproprié ;
- manque de vision claire sur les objectifs à atteindre ;
- capacités insuffisantes pour mener une telle réforme.

Les conditions pour mettre en place ce genre de réforme sont :

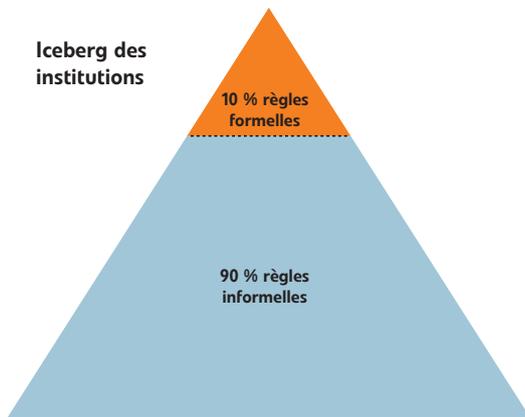
- leadership¹⁹ politique et processus de réforme mené par le gouvernement ;
- adhésion et appropriation des acteurs à travers la mise en place d'un climat de confiance.

Le manque de volonté politique, l'adhésion limitée ou la résistance des principales parties prenantes comme les entités dépendantes qui mettent en œuvre le budget et le Parlement, dont l'utilisation des données sur la performance pour assurer sa fonction de surveillance est essentielle à la redevabilité des responsables de programme, sont des entraves importantes. Il faut persévérer pour inculquer une « nouvelle culture ».

¹⁷ Directive no 7 à l'article 84 traite de comptabilité analytique des coûts et celle-ci relève du contrôle de gestion.

¹⁸ Une route très fréquentée : réflexion sur les réformes en matière de GFP dans les pays africains – Partie I, CABRI, octobre 2015

¹⁹ Le leadership peut être défini comme un processus de mobilisation de personnes, d'idées et de ressources pour atteindre un but. Il ne doit pas seulement émaner dans ce cas du ministre des Finances mais de tout fonctionnaire qui mène des réformes. Voir « Histoires de leadership », CABRI



Le climat de confiance devrait idéalement venir du ministre des Finances qui doit adapter son comportement dans le processus budgétaire et les compétences requises. Il doit y avoir un cadre des priorités nationales sur base duquel les allocations sont faites et un cadre fiscal réaliste (projection de revenus réalistes).

Par ailleurs, le personnel public/fonctionnaire doit changer sa manière de penser, de délivrer et de communiquer. Cela nécessite non seulement une gestion du changement appropriée et efficace, mais aussi un large programme de renforcement des capacités individuelles et organisationnelles non seulement techniques (hard skills), mais également comportementales (soft skills – attitudes, savoir-être, etc.). Confier l'ordonnancement aux ministères et éventuellement à terme aux responsables de programme impose une professionnalisation des fonctions de gestion financière au sein des ministères.

Au-delà des aspects formels des institutions (lois, systèmes d'information, processus de gestion), de telles réformes se doivent de prêter attention aux aspects informels : coutumes et traditions, sanctions et tabous, code de conduite, etc. Le défi réside bien plus au niveau des aspects informels que formels, car ils déterminent comment les fonctionnaires vont exécuter leurs nouvelles fonctions et comment ils vont réagir face au changement.

Dans la gestion du changement d'une telle réforme, certains risques inhabituels doivent être pris en compte :

- trop d'ambition : il faut prioriser, ne pas être trop ambitieux, éviter le manque d'appropriation et éviter de planifier sur des périodes trop courtes. Mettre de côté la compétition entre donneurs qui veulent à tout prix financer une partie de la réforme, cela engendre une sur-estimation des capacités nationales à remplir leurs engagements. Il faut également montrer rapidement des petits succès pour convaincre de l'utilité de la réforme ;
- fatigue des réformes : les capacités du ministère des Finances ne sont pas toujours à la hauteur. Ils ont tendance à sous-estimer l'ampleur de la réforme qui se déroule en parallèle à leurs fonctions habituelles sans motivation supplémentaire ;
- réforme incomplète : s'attacher uniquement aux aspects formels des institutions ne permettra pas d'établir durablement la réforme. Les aspects informels doivent également être pris en compte.

Pour bien prendre en charge la dimension humaine, il est impératif d'élaborer une stratégie de gestion du changement incluant un plan de communication et un programme de renforcement des capacités.

Les pays devront reconnaître la nécessité d'amener des changements organisationnels ; de renforcer diverses capacités, notamment l'expertise technique et d'améliorer la coordination entre les multiples parties prenantes. L'expérience africaine mène ainsi à penser que les pays doivent adopter une démarche modeste et intégrer l'itération et l'adaptation continue de leur stratégie de réforme, et ce, au sein d'une approche graduelle et par phase à la mise en œuvre du budget-programme.

CONCLUSIONS

En 2018, la transposition des six principales directives relatives à la réforme du cadre harmonisé des finances publiques ainsi que l'élaboration des textes d'application ont été réalisées dans les huit pays membres. L'adaptation des documents budgétaires et l'élaboration des modèles de document de programmation budgétaire et économique pluriannuel (DPBEP), document de programmation pluriannuel des dépenses (DPPD), Projet annuel de performance (PAP) et Rapport annuel de performance (RAP) ont également été réalisés. La plupart des procédures d'exécution budgétaires ont été adaptées et les rôles et responsabilités des acteurs sont en cours d'élaboration. Un tableau est joint en annexe sur l'état d'avancement de la réforme au 31 décembre 2018 par pays.

Cette réforme des finances publiques dans la zone UEMOA représente un chantier majeur et pour réussir nécessite une gestion du changement itérative adaptée aux divers contextes.

Les principaux défis restants sont :

- une meilleure sensibilisation des acteurs, surtout les décideurs politiques sur les réformes des finances publiques et leurs enjeux ;
- une meilleure implication des autorités politiques pour la mise en œuvre des réformes ;
- une amélioration de la tenue du débat d'orientation budgétaire dans certains États ;
- l'effectivité du démarrage du processus de la mise en œuvre de la comptabilité patrimoniale dans tous les États membres ;
- la détermination des critères de désignation des responsables de programmes ;
- le pilotage effectif des programmes par les RPROG car la plupart des RPROG sont nommés, mais ne sont pas encore opérationnels ;
- l'adaptation et la refonte des systèmes d'information financière afin d'assurer une bonne exécution du budget programme ;
- l'appropriation de la déconcentration de l'ordonnancement ;
- la qualité des PAP : indicateurs à parfaire, situation de référence, cibles ;
- la mise en place le contrôle de gestion, améliorer le dispositif de suivi-évaluation de la performance et l'amélioration du calcul des coûts des programmes budgétaires ;
- l'amélioration de la collaboration avec les RPROG dans les processus liés au BP, qui reste fortement dominé par les directeurs des finances et de l'administration et des services de statistique et de planification. Ils doivent davantage prendre part aux formations sur l'élaboration du BP ;
- les bailleurs, quant à eux, devraient mieux se positionner dans l'alignement sur les processus et procédures. Il n'est pas possible d'appuyer une réforme des finances publiques et en même temps de demander des dérogations qui mettent le pays bénéficiaire dans une situation de non respect de ses propres règles de bonne gestion des deniers publics. Les bailleurs pourraient davantage évaluer les risques liés à un alignement progressif, mieux définir les indicateurs de progrès attendus en termes de réforme et s'inscrire encore plus dans la gestion du changement du partenaire. Les programmes ou projets d'appui au renforcement des capacités et/ou à la gestion du changement peuvent aussi être envisagés en approche projet et modalité régie.

Les principaux enseignements à retenir²⁰ à l'heure actuelle sont les suivants :

Pour le pays en réforme :

- les réformes ne peuvent réussir que s'il y a un appui politique fort. La volonté politique est à la fois importante pour assurer que la réforme bénéficie du soutien et du leadership requis, mais aussi pour s'assurer d'une appropriation large ;
- il est essentiel d'obtenir un soutien clair et cohérent de l'exécutif aux réformes et ensuite peu à peu l'appui de l'ensemble du paysage politique à travers une campagne de sensibilisation et de communication adéquate et des succès rapides. Comme tout programme de développement, une analyse des parties prenantes ainsi que des éventuels opposants et des supporters de la réforme serait d'une grande utilité. La stratégie devrait générer un consensus parmi tous les acteurs autour de la réforme et appui fort du top management ;
- le programme de réforme doit se concevoir étape par étape (*platform approach*) en commençant par le cadre institutionnel (bases légales et réglementaires aussi orientées performance) et en fixant des priorités claires et modestes pour chacune de ces étapes et en tenant compte du niveau de capacité des acteurs. Tant les aspects

20 Tirés, entre autres, de « l'évaluation de la réforme de la gestion des finances publiques au Burkina Faso », DANIDA/SIDA, 2012

techniques que comportementaux sous les angles formels et informels doivent être pris en compte. Par ailleurs, même lorsque des pays retiennent des modèles similaires, ils doivent adopter des approches différentes pour les mettre en œuvre en fonction de leur contexte²¹ ;

- la conception des structures de coordination et de gestion des réformes et le choix de leur personnel doivent faire l'objet d'une grande attention (les aspects comportementaux relèvent d'une importance particulière) ;
- les responsables de la coordination des réformes doivent exercer un contrôle fort sur le soutien extérieur à la gestion des finances publiques et sur le dialogue et les négociations avec les donateurs qui font de l'appui budgétaire ciblant la gestion des finances publiques ;
- les structures mises en place pour le suivi de la réforme doivent également contribuer à tirer des enseignements de la réforme et à adapter les plans de mise en œuvre. L'évaluation de la performance des programmes doit être insérée dans le cadre du BP dès le début et les indicateurs de performance doivent être définis par les ministères sectoriels et non imposés. Le rôle du ministère des Finances devrait être celui du contrôle de la qualité ;
- la formation continue du personnel responsable de la gestion des finances publiques doit être une priorité.

Pour les partenaires techniques et financiers qui appuient la réforme :

- aligner autant que possible l'appui avec le programme du gouvernement et éviter de poursuivre des initiatives indépendantes ;
- veiller à ce que les conseils soient pertinents pour le pays. Ne pas appliquer de formule standard, de programme préétabli et toujours se donner le temps de faire les études préliminaires et d'adapter nos programmes de développement au cas particulier que nous souhaitons appuyer ;
- garantir que la politique et les pratiques de l'aide aillent dans le sens du système de gestion des finances publiques au lieu de l'entraver : décaissement tardif, conditions de décaissement spéciales, ouverture de comptes spéciaux en dehors du compte unique du Trésor, etc. ;
- respecter l'Exécutif et travailler davantage avec la société civile, l'assemblée nationale et organismes régionaux. Souvent les programmes de développement se limitent à appuyer le ministère des finances, les ministères sectoriels et leurs démembrements. Les bailleurs pourraient davantage appuyer et renforcer la demande, c'est à dire les citoyens qui sont les garants à long terme de la transparence et de la démocratie ;
- vérifier en phase d'identification, via une analyse de la pertinence et de la crédibilité d'une ou des politiques, si les décisions politiques et priorités du pays sont bien traduites dans la loi des finances et ne les financer que si elles y figurent.

²¹ Enseignements tirés de 20 ans d'expérience de l'OCDE en matière de budget programmes.

État d'avancement de la réforme au 31 décembre 2018²²

	BKF	MLI²³	SEN	NIG²⁴
Taux global d'avancement en décembre 2018	61,81% ²⁵	49,02%	56,56%	62,81%
Six textes législatifs et réglementaires adoptés ²⁶	√	√	√	√
Transposition des textes portant sur la comptabilité matières	√	Efforts en cours en vue de diligenter l'adoption du texte	√	√
Transposition du texte portant sur le régime financier des collectivités territoriales		Efforts en cours en vue de diligenter l'adoption du texte	Projet de décret soumis à la signature des autorités	√
Application de la nouvelle gestion budgétaire basée sur le budget programme	√ Le BKF est le seul pays membre de l'UEMOA à avoir adopté le budget-programme conformément au calendrier fixé par l'UEMOA (1 janvier 2017) ²⁷	√		√
Expérimentation de la nouvelle gestion budgétaire basée sur le budget programme en 2018-2019 pour un certain nombre de ministères avec une prévision de basculement définitif en 2020			√	
Texte portant architecture des programmes			Texte portant Architecture de programmes adopté	
Nomination des responsables de programmes	Nommés, mais ordonnancement encore souvent au niveau des ministres	Nommé, mais ne sont pas encore ordonnateurs délégués ²⁸ les DFM, les DAF, les SAF sont Ordonnateurs principaux délégués pour le compte des RPROG et des (RBOP) au niveau de l'Administration centrale ²⁹		
Décret déterminant le profil et les conditions de nomination des RPROG			√	

22 L'information sur l'état d'avancement de la réforme a été tirée en grande partie de la deuxième réunion de l'Observatoire des finances publiques de l'UEMOA, Ouagadougou 6 au 8 novembre 2018.

23 Notamment sur base du Rapport annuel d'évaluation de la mise en œuvre du Plan de réforme de la gestion des finances publiques au Mali 2018, Ministère de l'Économie et des Finances, Cellule d'appui à la réforme, avril 2019.

24 Notamment sur base du Rapport annuel de mise en œuvre du plan d'actions prioritaires 2018 du programme de réformes de gestion des finances publiques (PRG-FP4), Ministère des Finances, Direction générale des opérations financières et des réformes, Février 2019.

25 Pourcentage global de mise en œuvre des 8 textes au 31 juillet 2018.

26 Les six (6) directives sont les suivantes ; 01/2009/cm/UEMOA du 27 mars 2009 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA ; 06/cm/UEMOA du 26 juin 2009 relative aux lois de finances ; 07/cm/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique ; 08/cm/UEMOA du 26 juin 2009 portant nomenclature budgétaire de l'état ; 09/cm/UEMOA du 26 juin 2009 portant plan comptable de l'état (pce) au sein de l'UEMOA et 10/cm/UEMOA du 26 juin 2009 portant tableau des opérations financières de l'état (tofe) au sein de l'UEMOA.

27 Cabri, Note d'orientation 2019/01.

28 Selon séminaire Cabri Abidjan avril 2018

29 Cabri, atelier Abidjan avril 2018

Outils de suivi et pilotage	Outils de suivi-évaluation élaborés : RAP	Outils de suivi-évaluation élaborés : RAP, rapports trimestriels, contrat de performance, charte de gestion ministérielle, lettre de mission		
Élargissement du champ du TOFE	Intègre maintenant les CT, les Ets publics et les organismes et les organismes de sécurités sociales	Élargissement du champ est dans sa phase terminale avec l'intégration des sociétés publiques dans la consolidation des opérations financières du secteur public		Poursuite de l'élargissement du champ du TOFE
Comptabilité patrimoniale	Recensement géo référencé et valorisation des biens et élaboration des normes comptables	Outils élaborés : instructions relatives au bilan d'ouverture, à la comptabilisation des immobilisations et aux opérations d'inventaire et de clôture. Élaboration du premier bilan d'ouverture prévu en février 2019		
Système d'information et de gestion financière rénové et pleinement en place			Périmètre 1 et 2 prêts et testés	Consolidation et validation du système d'information budgétaire et comptable et des nouveaux documents administratifs (titre d'engagement, liquidation paiement) générés par le système. Réactualisation des instructions pour tenir compte des réformes dans la gestion de la trésorerie (STAR et SICA)
Les rapports annuels de performances sont fournis à la Cour des comptes	Non	Non	Non	Non
Contrôle interne	Dispositif faible	Dispositif faible	Dispositif faible	Dispositif faible
Contrôle de gestion				Certains outils élaborés, mais non validés

Bibliographie

- note sur les présentations pays effectuées lors du colloque PEFA janvier 2019, Sénégal ;
- Cabri note d'orientation 2019/01 ;
- Cabri sessions 1,2,3,4,5,6 Séminaire Abidjan avril 2018 ;
- guide didactique de la directive no 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA.



Document interne, réalisé et produit par
Vanessa STOZ, experte gestion des finances publiques

LUXDEV

A 10, rue de la Grève | L-1643 Luxembourg

T +352 29 58 58 1 | F +352 29 58 58 200 | E contact@luxdev.lu

 facebook.com/LuxDevHQ

luxdev.lu



Agence luxembourgeoise pour la
Coopération au développement