

FONDS MONÉTAIRE INTERNATIONAL

Manuel révisé sur la transparence des finances publiques

Préparé par le Département des finances publiques

(En consultation avec d'autres départements)

28 février 2001

Table des matières	Page
Abréviations et acronymes.....	4
Introduction.....	5
I. Définition claire des attributions et des responsabilités	13
Le champ d'action des administrations publiques.....	13
La structure et les fonctions des administrations publiques.....	13
Répartition des compétences au sein des administrations publiques	15
Coordination et gestion des activités des administrations publiques	17
Relations entre l'administration publique et le reste du secteur public	19
Intervention de l'administration publique dans le reste de l'économie	22
Le cadre de gestion des finances publiques.....	24
Activités budgétaires et extrabudgétaires.....	24
Fiscalité	26
Normes de déontologie	29
II. Accès du public à l'information.....	31
Communication d'informations exhaustives sur le activités budgétaires	31
Informations à inclure dans le budget annuel	31
Résultats et prévisions	32
Passifs éventuels, dépenses fiscales et activités quasi budgétaires	34
Endettement et actifs financiers	43
Situation consolidée des administrations publiques	46
Obligations concernant la publication d'informations.....	48
Engagements de diffuser des informations	48
Calendrier de diffusion.....	50
III. Préparation, exécution et information budgétaires transparentes.....	50
Documentation budgétaire.....	51
Objectifs et viabilité de la politique de finances publiques.....	52
Règles de finances publiques	54

	Cadre macroéconomique.....	55
	Identification des mesures nouvelles.....	56
	Principaux aléas financiers.....	58
	Présentation des informations budgétaires.....	59
	Classification des données.....	59
	Objectifs des programmes.....	61
	Indicateurs de la situation financière des administrations publiques.....	63
	Solde des opérations du secteur public.....	66
	Procédures d'exécution du budget.....	68
	Système comptable.....	68
	Passation de marchés et emploi.....	72
	Audit interne.....	73
	Administration fiscale.....	74
	Informations budgétaire.....	74
	Résultats budgétaires et extrabudgétaires.....	75
	Comptes définitifs.....	76
	Résultats des programmes.....	77
IV.	Garantie d'intégrité.....	78
	Normes de qualité des données.....	78
	Données budgétaires.....	78
	Base comptable.....	79
	Garanties de la qualité des données.....	81
	Examen public et indépendant.....	84
	Audit indépendant.....	85
	Évaluation des prévisions budgétaires et macroéconomiques.....	89
	Organisme national de statistique.....	91
Encadrés		
1.	Transparence des finances publiques — Règles fondamentales.....	8
2.	Transparence des finances publiques — Pratiques optimales.....	11
3.	Principes de l'OCDE relatifs au gouvernement d'entreprise :	
	IV. Transparence et diffusion de l'information.....	21
4.	Caractéristiques d'une réglementation transparente.....	23
5.	Les lois budgétaires — Diversité des traditions.....	25
6.	Code de conduite des agents de la fonction publique.....	30
7.	Budget et rapport sur les finances publiques.....	33
8.	Passifs éventuels, autres obligations de l'État et passifs implicites.....	35
9.	Diffusion d'informations sur les dépenses fiscales.....	38
10.	Types d'activités quasi budgétaires.....	39
11.	Estimation des effets des activités quasi budgétaires sur les finances publiques.....	43
12.	Questions soulevées par les comptes de patrimoine des administrations publiques.....	44
13.	Législation budgétaire et transparence des finances publiques.....	49
14.	Transparence fiscale — Lignes directrices de l'OCDE.....	51

15.	Cadres budgétaires à moyen terme (CBMT) : leçons de l'expérience d'un échantillon de pays de l'OCDE	57
16.	Exposé des aléas du budget	59
17.	Transparence des finances publiques et normes internationales d'information financière et budgétaire	62
18.	Solde des opérations du secteur public	67
19.	Directives de l'INTOSAI pour l'élaboration de normes de contrôle interne	69
20.	Étapes des paiements et arriérés de paiements	70
21.	Transparence des finances publiques et normes de diffusion des données	77
22.	Prévisions de recettes	80
23.	Cadre d'évaluation de la qualité des données — Principales dimensions	85
24.	INTOSAI — Normes de contrôle	88
25.	Principes fondamentaux de la statistique officielle adoptés par l'ONU.....	91
	Glossaire	92
	Bibliographie.....	98
	Références sur le site Internet	101

Abréviations et acronymes

CBMT	Cadre budgétaire à moyen terme
CFAP	Classification des fonctions des administrations publiques
CNUDCI	Commission des Nations Unies pour le droit commercial international
CSP	Comité du secteur public (de l'IFAC)
GAAP	Principes comptables généralement reconnus
IFAC	Fédération internationale des comptables
INTOSAI	Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques
IPSAS	Normes comptables internationales pour le secteur public
NSDD	Norme spéciale de diffusion des données
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
ONU	Organisation des Nations Unies
PESF	Programme d'évaluation du secteur financier
PUMA	Gestion publique et gouvernance (OCDE)
RONC	Rapport sur l'observation des normes et codes
SCN	Système de comptabilité nationale
SEC	Système européen de comptes
SFP	Statistiques de finances publiques
SGDD	Système général de diffusion des données

INTRODUCTION

1. À sa cinquantième réunion, tenue à Washington le 16 avril 1998, le Comité intérimaire du Conseil des gouverneurs du Fonds monétaire international a adopté le Code *de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques – Déclaration de principes*. Cette action donne suite au consensus qui s'est clairement dégagé sur le fait que la bonne gestion des affaires publiques est d'une importance cruciale pour la stabilité macroéconomique et une croissance de qualité et que la transparence des finances publiques est un élément clé de cette bonne gestion¹. La transparence dans ce domaine a normalement pour effet de responsabiliser davantage ceux qui sont chargés de l'élaboration et de l'application de la politique de finances publiques; rendue ainsi plus solide et plus crédible, celle-ci devrait obtenir l'appui d'un public bien informé, permettre un meilleur accès aux marchés des capitaux intérieurs et internationaux, et réduire la fréquence et la gravité des crises.

2. Le Code, ainsi que le *Manuel sur la transparence des finances publiques* (ouvrage explicatif), un questionnaire sur le même sujet et un formulaire récapitulatif d'autoévaluation ont été affichés en novembre 1998 sur le site extérieur du FMI, à la page consacrée à la question de la transparence des finances publiques². Depuis mai 1999, cette page fait partie du site *Standards and Codes*³. Les modules consacrés à la transparence des finances publiques dans les *Rapports sur l'observation des normes et codes* (RONC), qui indiquent dans quelle mesure les pratiques de gestion des finances publiques d'un certain nombre de pays sont conformes aux dispositions du Code, sont elles aussi présentées sur le site *Standards and Codes*⁴. Le dialogue avec les autorités nationales dans le processus de préparation des RONC et les autres prises de contact avec des experts en finances publiques de diverses organisations internationales, publiques et privées ont confirmé l'utilité du cadre offert par le Code et les documents sur lesquels il s'appuie, pour l'examen de la transparence des finances publiques.

3. Cependant, l'importance accrue accordée à la communication des meilleurs informations économiques et financières disponibles au FMI et aux marchés a mis en lumière la nécessité d'accorder une plus grande attention à l'aspect de la transparence des finances publiques qui a trait à la qualité des données et d'aborder cette question dans le Code. C'est pourquoi une nouvelle section, consacrée aux bonnes pratiques qui se rapportent

¹Voir FMI (1998a).

² Le texte du Manuel, encore à l'état de projet, a été affiché sur le site internet en novembre 1992 et remplacé par la version actuelle en avril 1999.

³ Voir <http://www.imf.org/external/standards/index.htm>.

⁴ Les modules des RONC sur la transparence des finances publiques, qui ont été publiés pour la première fois en mars 1999, ont rendu superflus les formulaires récapitulatifs d'autoévaluation, qui ont été retirés du site extérieur du FMI.

spécifiquement à la qualité des données budgétaires, a été incorporée dans le Code. Y ont été aussi ajoutées les bonnes pratiques portant sur l'autonomie et la transparence de l'administration fiscale et sur la communication de données relatives aux finances du secteur public⁵. Par ailleurs, des modifications ont été apportées à la manière dont le Code est structuré et rédigé pour le rendre plus clair. Le Manuel a été révisé en vue de tenir compte de ces modifications et des commentaires reçus au sujet de son contenu et de sa facilité générale d'emploi.

4. La définition initiale de la transparence des finances publiques — à savoir l'information sans réserves du public sur la structure et les fonctions des administrations publiques, les visées de la politique de finances publiques, les comptes du secteur public et les projections budgétaires (Kopits et Craig, 1998) — reste à la base du Code⁶. Les quatre grands principes de transparence des finances publiques indiqués ci-après, qui sont les axes autour desquels s'articule le Code, restent eux aussi quasiment inchangés.

- Le premier grand principe — définition claire des attributions et des responsabilités — a trait à la nécessité de préciser la structure et les fonctions des administrations publiques et de définir les responsabilités au sein de ces administrations, ainsi que les relations entre celles-ci et le reste de l'économie.
- Le deuxième grand principe — accès du public à l'information — exprime l'importance de la publication d'informations complètes sur les finances publiques selon un calendrier clairement spécifié.
- Le troisième grand principe — préparation, exécution et information budgétaires transparentes — se rapporte au type d'information à diffuser sur le processus budgétaire.
- Le quatrième grand principe — garantie d'intégrité — a trait à la qualité des données budgétaires et à la nécessité d'un examen indépendant des informations sur les finances publiques.

Le quatrième grand principe a été modifié par rapport à la version précédente du Code, dans laquelle l'accent était mis entièrement sur l'octroi de garanties indépendantes de l'intégrité des informations budgétaires par un vérificateur externe, un organisme national de statistique ou une instance analogue. Par suite de l'importance plus grande accordée à la qualité des données, comme indiqué ci-dessus, le quatrième grand principe porte maintenant plus directement sur cet aspect de la transparence des finances publiques.

⁵ Un certain nombre de termes techniques figurent en italiques la première fois qu'ils apparaissent dans le texte et sont définis dans le glossaire.

⁶ Le Code en question sera désormais la version révisée du *Code de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques*.

5. À chacun de ces grands principes correspondent des principes et bonnes pratiques spécifiques. Les bonnes pratiques constituent une norme de transparence des finances publiques qui est jugée propre à donner au public et aux marchés des capitaux l'assurance qu'ils disposent d'un tableau suffisamment complet de la structure et des finances des administrations publiques pour pouvoir évaluer de façon fiable la santé financière d'un pays. C'est par conséquent une norme que la plupart des pays doivent s'efforcer de respecter.

6. Un certain nombre d'éléments ont été pris en compte dans la préparation du Manuel. Premièrement, le Code doit être appliqué volontairement. Pour expliquer le bien-fondé du Code et faire mieux comprendre ses règles de transparence des finances publiques, le Manuel décrit en détail les principes et pratiques qui y sont préconisés. Cependant, en raison de la complexité des systèmes de gestion des finances publiques, il ne donne pas d'instructions détaillées sur la façon de mettre en place toutes les bonnes pratiques, mais fournit de nombreuses références et adresses Internet pour faciliter la mise en pratique du Code. Il n'en demeure pas moins que de nombreux pays devront faire un gros effort pour assurer le degré de transparence requis par le Code et mettront beaucoup de temps à y parvenir.

7. Deuxièmement, la transparence n'est qu'un aspect de la bonne gestion des finances publiques, et il importe de la distinguer de deux autres aspects fondamentaux, à savoir l'efficacité de la politique de finances publiques et la santé des finances publiques. Comme l'indique l'introduction au Code initial, il convient d'être attentif à ces trois aspects, qui sont de toute évidence interdépendants. Mais le Code ne préconise pas directement les changements institutionnels à apporter pour accroître l'efficacité des administrations publiques et favoriser la bonne santé des finances publiques. Par conséquent, si les administrations publiques cherchent à assurer la réalisation des objectifs de la politique de finances publiques par recours à des *fonds extrabudgétaires* ou à des *dépenses fiscales*, ou si des organismes du secteur public autres que les administrations publiques se livrent à des *activités quasi budgétaires*, le Code exige seulement que l'objet de ces interventions soit clairement identifié et leurs conséquences financières explicitées. On s'attend toutefois à ce que la transparence de ces fonds extrabudgétaires, dépenses fiscales et activités quasi budgétaires donne lieu à une plus faible incitation à y avoir largement recours et conduise à les remplacer dans certains cas par des pratiques normales de gestion des finances publiques.

8. Troisièmement, la diversité des spécificités institutionnelles et les limites des capacités qui font obstacle à l'amélioration de la gestion des finances publiques sont clairement reconnues. C'est pourquoi le Code n'est pas une norme de pratiques optimales, mais un ensemble de bonnes pratiques que la plupart des pays peuvent mettre en oeuvre dans le moyen à long terme. En outre, le Manuel identifie quelques pratiques optimales qui devraient être au centre de l'attention des pays où le système de gestion des finances publiques est faible. Ces règles fondamentales de transparence des finances publiques, qui sont présentées dans l'encadré 1, mettent l'accent sur les bonnes pratiques relatives à la communication et à la qualité des données budgétaires.

9. Le Code est centré sur les opérations de l'ensemble des administrations publiques, en ce sens qu'il exige la communication par l'administration centrale de renseignements sur les

Encadré 1. Transparence des finances publiques — Règles fondamentales

I. Définition claire des attributions et des responsabilités

La structure et les fonctions de l'administration publique doivent être clairement spécifiées. *Il faut publier un tableau institutionnel qui fait apparaître la structure des administrations publiques et du reste du secteur public.*

Les relations entre l'administration publique et les autres entités du secteur public (par exemple, la banque centrale, les institutions financières publiques et les entreprises publiques non financières) doivent être régies par des règles claires. Les liens entre les opérations budgétaires et les opérations monétaires de la banque centrale doivent être tels que l'exigent les dispositions des sections 1.2 et 1.3 du *Code de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques — Déclaration de principes*. *Les rapports annuels des institutions financières publiques et des entreprises publiques non financières doivent indiquer les services non commerciaux dont la prestation leur est imposée par l'État. La privatisation des actifs doit pouvoir faire l'objet d'un audit indépendant.*

II. Accès du public à l'information

La documentation budgétaire, les comptes définitifs et les autres rapports sur les finances publiques qui sont diffusés doivent couvrir l'ensemble des activités budgétaires et extrabudgétaires de l'administration centrale, et la situation financière consolidée de l'administration centrale doit être publiée. *Des états détaillés doivent être fournis pour tous les fonds extrabudgétaires.*

Des états décrivant la nature et les conséquences budgétaires des éléments de passif éventuels, des dépenses fiscales et des activités quasi budgétaires doivent faire partie de la documentation budgétaire. *Ces états doivent indiquer l'objectif de politique publique de chaque prestation donnant lieu à un passif éventuel, la durée de celle-ci et ses bénéficiaires. Il y a lieu de quantifier, lorsque cela est possible, les plus importants de ces éléments de passif.*

L'administration centrale doit publier des renseignements complets sur le niveau et la composition de son endettement et de ses actifs financiers. Lorsque les échelons infranationaux de l'administration jouent un rôle significatif, leur situation financière globale et la situation financière consolidée de l'ensemble des administrations publiques doivent être publiées. *Ils doivent également publier des informations sur leurs activités extrabudgétaires, leur dette et leurs actifs financiers, leurs passifs éventuels et leurs dépenses fiscales, ainsi que sur les activités quasi budgétaires des institutions financières publiques et des entreprises publiques non financières qui relèvent d'eux.*

La publication d'informations sur les finances publiques doit être une obligation légale de l'administration publique.

III. Préparation, exécution et information budgétaires transparentes

Le budget annuel doit être préparé et présenté dans un cadre macroéconomique quantitatif à la fois exhaustif et homogène, et les principales hypothèses qui sous-tendent le budget doivent être communiqués. *Cette information doit être présentée dans un document de référence qui fait partie de la documentation budgétaire.*

Encadré 1 (fin). Transparence des finances publiques — Règles fondamentales

Les données budgétaires doivent être présentées sur une base brute, les recettes étant séparées des dépenses aussi bien que du financement, avec une ventilation économique, fonctionnelle et administrative des dépenses. Les données relatives aux activités extrabudgétaires doivent être présentées de la même manière. *Il convient d'appliquer le système de SFP ou tout autre système de classification généralement accepté.*

Il doit y avoir un système comptable intégré et exhaustif qui permet d'évaluer de manière fiable les arriérés de paiement. *Pour procéder à cette évaluation, il faut compléter les informations comptabilisées sur une base caisse par des données établies sur la base des comptes à payer.*

Un rapport en milieu d'exercice sur l'évolution budgétaire doit être présenté à l'organe législatif *dans les trois mois qui suivent le milieu de l'exercice*. Des rapports plus fréquents (au moins trimestriels) doivent aussi être publiés. Des informations détaillées sur la dette et les actifs financiers de l'administration centrale doivent être diffusées tous les ans, dans les six mois suivant la fin de l'exercice.

Les comptes définitifs doivent être soumis aux autorités législatives dans un délai d'un an après la clôture de l'exercice. *La composition des comptes définitifs et la date de leur présentation doivent être spécifiées dans la loi de finances.*

IV. Garantie d'intégrité

Les données budgétaires doivent rendre compte des tendances récentes d'évolution des recettes et des dépenses, des courants macroéconomiques fondamentaux et des engagements bien précis des pouvoirs publics. *Un état récapitulatif des prévisions de recettes et des estimations de dépenses doit être présenté dans un document de référence faisant partie de la documentation budgétaire et les pièces justificatives doivent pouvoir faire l'objet d'un examen indépendant.*

Le budget annuel et les comptes définitifs doivent préciser la base comptable (comptabilité de caisse ou d'exercice) et les normes suivies pour l'établissement et la présentation des données. Il faut indiquer les normes comptables reconnues ou généralement acceptées qui sont appliquées (par exemple les normes comptables internationales pour le secteur public).

Des garanties spécifiques doivent être fournies quant à la qualité des données de finances publiques. Il doit en particulier être précisé s'il y a cohérence interne entre les données des rapports budgétaires et si elles ont été rapprochées des données pertinentes d'autres sources. *Les comptes définitifs doivent correspondre parfaitement aux crédits ouverts, et les uns et les autres doivent concorder avec les données des rapports SFP. La variation du stock de dettes (et d'actifs financiers) est à rapprocher du solde budgétaire publié. Un document de référence doit être inclus dans la documentation budgétaire qui présente une analyse de l'écart entre les prévisions budgétaires des principaux agrégats macroéconomiques et budgétaires et les résultats obtenus pour les années récentes. La rigueur s'impose dans le rapprochement des données budgétaires et monétaires et toute faiblesse de ce processus doit être portée en temps opportun à l'attention du public (par exemple dans les rapports d'audit). Il est recommandé aux pays de participer au SGDD.*

Un organisme national de statistique doit avoir un statut d'institution indépendante pour vérifier la qualité des données de finance publique. *Cet organisme doit être établi par la loi. Il y a lieu de mettre en place des mécanismes visant à assurer que des mesures correctives sont prises en cas de conclusions défavorables des rapports d'audit externe.*

activités et finances de l'ensemble des administrations publiques, ce qui peut soulever des difficultés pour certains pays, en particulier pour ceux où les déficiences du système de gestion des finances publiques sont attribuables aux relations budgétaires entre l'administration centrale et les échelons inférieurs des administrations publiques. Il est donc admis que l'application du Code (et des règles fondamentales de transparence des finances publiques) doit se limiter dans certains cas, au moins en un premier temps, à l'administration centrale. Il est en outre reconnu que les relations constitutionnelles entre l'administration centrale et les autres échelons des administrations publiques dans certains pays ne permettent pas à l'administration centrale de communiquer des informations sur les activités et finances de l'ensemble des administrations publiques.

10. Le Manuel va plus loin que le Code en définissant les pratiques optimales de gestion transparente des finances publiques qui doivent être mises en place par les économies avancées qui ont déjà atteint ou sont près d'atteindre le degré de transparence requis par le Code. À cet égard, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a établi un ensemble de principes directeurs — *Transparence fiscale — lignes directrices de l'OCDE* —, qui peut servir de point de départ⁷. Elle s'est appuyée dans cette tâche sur un recueil des pratiques de ses pays membres. Cependant, un grand nombre de ces principes sont déjà énoncés dans le Code. De plus, en se limitant à la transparence du budget (par opposition à celle des finances publiques) et à l'administration centrale (au lieu d'être axées sur l'ensemble des administrations publiques), ces lignes directrices ont une portée plus étroite que le Code. Par conséquent, l'encadré 2 présente les pratiques optimales à suivre dans tous les domaines couverts par le Code, faisant fond, le cas échéant, sur les lignes directrices de l'OCDE.

11. Quatrièmement, certains aspects traités dans le Code sont déjà assujettis à des normes internationales qui ont été établies par le FMI et d'autres organisations. Les directives du Code et du Manuel sont coordonnées avec ces autres initiatives. En particulier, la cohérence a été maintenue avec les aspects des normes du FMI — la Norme spéciale de diffusion des données (NSDD) et le Système général de diffusion des données (SGDD) — qui ont trait aux données budgétaires, avec le projet de révision du système de Statistiques de finances publiques du FMI, et avec le Code de bonnes pratiques pour la transparence des politiques monétaire et financière — Déclaration de principes (code de transparence monétaire et financière), dans la mesure où il a trait aux relations entre les administrations publiques et les secteurs bancaire et financier⁸. Les normes comptables pour le secteur public élaborées par le

⁷ Voir OCDE (2000).

⁸ La NSDD, le SGDD et le code de transparence monétaire et financière se trouvent eux aussi sur le site *Standards and Codes*.

Encadré 2. Transparence des finances publiques — Pratiques optimales

I. Définition claire des attributions et des responsabilités

Il y a lieu de suivre rigoureusement les définitions des secteurs économiques adoptées dans le SCN.

Les normes de diffusion et de transparence du quatrième des *Principes de l'OCDE relatifs au gouvernement d'entreprise* doivent être observées par les institutions financières publiques et les entreprises publiques non financières.

Il convient d'appliquer dans leur intégralité les *recommandations de l'OCDE sur la réforme de la réglementation*, dont l'objet est d'assurer la transparence des règles.

Il y a lieu de respecter les principes de gestion de l'éthique dans le service public énoncés par l'OCDE (PUMA).

II. Accès du public à l'information

Des prévisions budgétaires globales pour cinq à dix ans doivent être fournies dans les documents budgétaires.

Il convient de présenter les passifs éventuels dans le budget annuel, le rapport en milieu d'exercice à l'organe législatif et les comptes définitifs; ils doivent être classés par catégorie; et les informations sur les appels faits dans le passé à l'État pour qu'il honore les garanties doivent être diffusées (point 2.6, *Transparence fiscale — Lignes directrices de l'OCDE*).

Le coût estimé de tous les postes de dépenses fiscales doit être donné dans la documentation budgétaire. Dans la mesure du possible, il y a lieu d'inclure une analyse des dépenses fiscales dans l'examen des dépenses générales (point 2.2, *Transparence fiscale — Lignes directrices de l'OCDE*). Les informations sur les activités quasi budgétaires doivent comprendre des estimations chiffrées de leurs effets sur le budget, et des renseignements doivent être fournis sur la base de calcul.

Il y a lieu d'inclure le compte de patrimoine des administrations publiques dans la documentation budgétaire. Il devrait en principe retracer les passifs et actifs financiers, ainsi que les actifs non financiers des administrations publiques. Lorsque les actifs non financiers n'y figurent pas, il convient de tenir un registre de ces actifs et d'en fournir la liste dans les documents budgétaires.

Les normes du SGDD concernant la communication d'informations sur la dette de l'administration centrale et les engagements pris dans les calendriers de diffusion annoncés à l'avance doivent être observées.

Ou bien des données budgétaires exhaustives doivent être établies par tous les échelons des administrations publiques sur la base d'une classification uniforme, et une situation financière consolidée des administrations publiques est alors présentée avec le budget annuel de l'administration centrale, *ou bien* les échelons infranationaux des administrations publiques qui sont des organismes budgétaires indépendants sont soumis à la même règle de transparence des finances publiques que l'administration centrale.

La publication d'un large éventail d'informations budgétaires (y compris des documents officiels de politique de finances publiques), avec précisions et justifications des exceptions, doit être exigée par la loi.

III. Préparation, exécution et information budgétaires transparentes

Il faut soumettre, au plus tard un mois avant la présentation du budget annuel, un rapport préalable au budget, dans lequel sont indiqués les objectifs économiques et budgétaires à moyen terme des pouvoirs publics, ainsi que le total des recettes, des dépenses, du déficit ou de l'excédent, et de la dette (point 1.2, *Transparence fiscale — Lignes directrices de l'OCDE*). La présentation du projet de budget à l'organe législatif ne doit pas avoir lieu moins de 3 mois avant le début de l'exercice, et le budget doit être approuvé avant que l'exercice ne commence (point 1.1, *Transparence fiscale — Lignes directrices de l'OCDE*).

Encadré 2. (fin) Transparence des finances publiques — Pratiques optimales

Il y a lieu de publier tous les cinq ans un rapport sur le long terme dans lequel est évaluée la viabilité de la politique budgétaire en vigueur (point 1.7, *Transparence fiscale — Lignes directrices de l'OCDE*).

Il convient de rendre public un cadre budgétaire à moyen terme exhaustif et mobile, outil essentiel à la gestion des finances publiques.

Les estimations des effets sur les finances publiques de toutes les propositions de loi de l'administration centrale, notamment des coûts qu'elles entraînent pour les échelons infranationaux des administrations publiques, doivent être publiées.

Il faut inclure parmi les documents budgétaires un exposé des aléas budgétaires qui servirait de base à l'évaluation de la fiabilité des résultats prévisionnels consignés dans le budget.

Il convient de classer les opérations selon le type d'activité ou de produit, et selon le programme ou le résultat. Il y a lieu d'inclure dans les documents budgétaires des informations détaillées, qu'elles soient de nature financière ou non, sur tous les produits/activités et programmes/résultats, ainsi que les informations correspondantes de l'exercice précédent.

Il faut utiliser un système comptable qui permette l'enregistrement et la diffusion de données établies sur la base de l'exercice, ainsi que la communication d'informations comptabilisées sur une base caisse.

Le rapport budgétaire en milieu d'exercice doit être présenté à l'organe législatif dans les six semaines suivant le milieu de l'exercice (point 1.4, *Transparence fiscale — Lignes directrices de l'OCDE*).

Un rapport budgétaire mensuel doit être publié avec un décalage d'un mois.

Les données sur la dette de l'administration centrale (et les prévisions du service de la dette) doivent être publiées tous les trimestres, avec un décalage d'un trimestre.

Des informations fiables sur les résultats des administrations publiques doivent être publiées dans les 12 mois suivant la fin de l'exercice.

Les comptes définitifs doivent être présentés à l'organe législatif dans les six mois qui suivent la fin de l'exercice.

Les résultats obtenus par rapport à tous les objectifs fixés doivent être vérifiés par une entité indépendante et présentés à l'organe législatif dans les six mois qui suivent la fin de l'exercice.

IV. Garantie d'intégrité

Il y a lieu de mettre en place des mécanismes assurant que les normes de comptabilité publique et de diffusion d'informations sur les opérations financières des administrations publiques sont établies suivant un processus transparent et indépendant des administrations publiques.

Il faut comparer les prévisions aux résultats budgétaires et tout écart important doit être expliqué.

Une instance nationale d'audit, ou un organisme analogue, doit faire rapport à l'organe législatif et au public sur toutes les questions ayant trait à l'intégrité et à la transparence des finances publiques.

Il convient de mettre en place des mécanismes institutionnels par lesquels le public pourrait obtenir d'une entité indépendante l'assurance que les prévisions budgétaires et macroéconomiques sont de haute qualité.

Comité du secteur public (CSP) de la Fédération internationale des comptables (IFAC) sont mises en relief dans le Manuel, et les normes d'audit établies sous les auspices de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) y sont elles aussi prises en compte.

12. Enfin, comme indiqué ci-dessus, l'évaluation de la transparence des finances publiques sous la forme de modules des RONC s'est amorcée. Quelques pays ont déjà procédé à des évaluations indépendantes. Ces évaluations sont faites essentiellement à l'aide des informations portées sur les questionnaires conçus à cet effet. Dans certains cas, le Manuel s'est révélé suffisant pour permettre aux autorités nationales de répondre à toutes les questions posées, tandis que dans d'autres, celles-ci ont eu besoin d'aide pour remplir le questionnaire. Cette aide est appelée à prendre une importance encore plus grande au stade de l'élaboration des plans d'action visant à remédier aux déficiences éventuellement identifiées dans les RONC et de la mise en oeuvre des mesures incluses dans ces plans. Aussi est-il admis que l'apport d'une assistance technique — par le FMI, d'autres organisations internationales ou des organismes publics bilatéraux — demeure, en dépit de la publication du Manuel, une composante essentielle de l'effort visant à promouvoir la transparence des finances publiques par l'application du Code.

I. DÉFINITION CLAIRE DES ATTRIBUTIONS ET DES RESPONSABILITÉS

13. Une claire définition des attributions et des responsabilités des administrations publiques et du reste du secteur public est un élément clé de la transparence des finances publiques, car elle permet d'assigner la responsabilité de la conception et de l'application de la politique de finances publiques. Les principes et pratiques à cet égard se rapportent au champ d'action des administrations publiques et au cadre de gestion des finances publiques.

Le champ d'action des administrations publiques

1.1 Le secteur de l'administration publique doit être distinct du reste du secteur public et du reste de l'économie, et la répartition des attributions au sein du secteur public en matière de décision et de gestion doit être claire et rendue publique.

14. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) la structure et les fonctions des administrations publiques; 2) la répartition des compétences entre les différents échelons de l'administration publique; 3) la coordination et la gestion des activités des administrations publiques; 4) les relations entre l'administration publique et le reste du secteur public; et 5) l'intervention de l'administration publique dans le secteur privé.

La structure et les fonctions des administrations publiques

1.1.1. La structure et les fonctions de l'administration publique doivent être clairement spécifiées.

15. Il s'agit-là d'une règle fondamentale de transparence des finances publiques. Le secteur des administrations publiques est défini dans le Système de comptabilité nationale 1993 (SCN) des Nations Unies et dans la version actuelle du *Manuel de statistiques de finances publiques* (Manuel de SFP) du FMI⁹. Il recouvre toutes les institutions dont l'activité principale consiste à exercer des fonctions d'administrations publiques. Il faut donc y classer toutes les unités nationales et infra-nationales des administrations publiques, y compris les fonds extrabudgétaires, ainsi que toutes les institutions sans but lucratif qui fournissent essentiellement des services non marchands et sont à la fois contrôlées et principalement financées par des administrations publiques¹⁰.

16. La démarcation des activités des administrations publiques et du reste du secteur public est une tâche complexe, et particulièrement difficile pour les pays en transition. Par souci de clarté dans la description de la structure des administrations publiques, il faut publier — et c'est là une règle fondamentale de transparence des finances publiques — un tableau institutionnel qui fait apparaître la structure des administrations publiques et du reste du secteur public. Des tableaux de ce type sont présentés pour la plupart des pays dans la publication du FMI intitulée *Government Finance Statistics Yearbook*, mais ils ne sont ni exhaustifs ni à jour. Leur mise à jour nécessiterait relativement peu d'efforts. Un exemple de bonne pratique dans cette opération de démarcation est l'application du *Système européen de comptes* 1995 (SEC) aux statistiques économiques des pays de l'Union européenne¹¹. La pratique optimale dans ce domaine est celle qui consiste à assurer une parfaite concordance avec les définitions des secteurs économiques retenues dans le SCN.

17. Les administrations publiques ont pour fonction de mettre en oeuvre la politique des pouvoirs publics en produisant des services non marchands et en assurant la redistribution des revenus et des richesses, activités financées essentiellement par le produit des impôts et autres prélèvements obligatoires sur les autres secteurs. Il faut séparer ces fonctions des activités monétaires et commerciales des administrations publiques car cela permet de déterminer clairement les responsabilités dans la conduite de ces opérations fort différentes et facilite l'évaluation des effets macroéconomiques des activités budgétaires des administrations publiques. Bien que le Code appelle à une claire définition des attributions et responsabilités, la question de savoir si et dans quelle mesure les administrations publiques doivent exercer des activités commerciales n'entre pas dans l'examen de la transparence et n'y est pas traitée. Le Code ne préconise pas non plus telle ou telle forme de distinction

⁹ Voir FMI (1986). Les définitions du SCN et du Manuel de SFP diffèrent à certains égards, mais la version révisée du Manuel sera harmonisée avec le SCN. La publication de cette nouvelle version est fixée au milieu de 2001. En attendant, le FMI a affiché sur son site externe un projet de Manuel révisé pour obtenir des commentaires à son sujet. Voir <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>.

¹⁰ Pour de plus amples détails sur les administrations publiques, voir le chapitre I de la version actuelle du Manuel de SFP, intitulé «Champ d'application».

¹¹ Le SEC est harmonisé avec le SCN. Voir <http://www.europa.eu.int/comm/eurostat/>.

institutionnelle entre les activités commerciales et non commerciales des administrations publiques (ou du secteur public).

18. Toutes les fonctions des administrations publiques sont des activités budgétaires. Cependant, certaines de ces activités sont exercées par des organismes du secteur public autres que les administrations publiques dont la principale fonction est de nature monétaire ou commerciale. Ces activités sont dites quasi budgétaires, en ce sens qu'elles ne représentent pas la principale fonction des organismes qui les exercent, et que leurs effets budgétaires ne sont pas pris en compte dans les rapports budgétaires sur les administrations publiques (comme ce serait le cas, par exemple, si cette activité quasi budgétaire de l'institution commerciale ou monétaire était financée à 100 % par le budget de l'administration centrale). L'un des aspects fondamentaux de la transparence des finances publiques est donc l'exercice de toute activité budgétaire de manière ouverte, quel que soit l'endroit où elle a lieu. Pour cette raison, et pour définir clairement les responsabilités, il est aussi important de distinguer les administrations publiques de la banque centrale, des institutions financières publiques et des entreprises publiques non financières¹². Lorsque la banque centrale, les institutions financières publiques et les entreprises publiques non financières exercent dans une large mesure des activités extra budgétaires, il faut en tenir compte dans les rapports budgétaires portant sur le secteur public¹³.

Répartition des compétences au sein des administrations publiques

1.1.2 La répartition des compétences entre les différents échelons de l'administration publique et entre les pouvoirs exécutif, législatif et judiciaire doit être bien définie.

19. Une claire répartition des attributions au sein des administrations publiques est indispensable à la transparence. Au niveau le plus large, il est nécessaire de définir les compétences respectives des différents échelons des administrations publiques en matière d'imposition et de dépenses et, à chaque échelon, le rôle des pouvoirs exécutif et législatif en matière de finances publiques. Cette définition est souvent donnée par le droit constitutionnel.

Les différents échelons des administrations publiques

20. Les relations entre les différents échelons des administrations publiques varient grandement d'un pays à l'autre, depuis les fédérations dans lesquelles les États ou provinces sont dotés de pouvoirs considérables, jusqu'aux structures fédérales où l'administration

¹² Dans le Code et, ci-après, dans le Manuel, les institutions financières publiques ne comprennent pas la banque centrale. Étant donné l'importance particulière des opérations de la banque centrale pour l'analyse budgétaire, il est essentiel de la distinguer clairement des autres institutions financières publiques.

¹³ Voir le paragraphe 126 pour de plus amples détails sur la communication d'informations concernant les finances du secteur public.

centrale est forte et aux formes d'administration publique unitaire. La démarcation des compétences en matière d'imposition et de dépenses varie en conséquence. La transparence des finances publiques exige que ces compétences reposent sur des principes stables ou des formules mutuellement convenues, et qu'elles soient clairement définies¹⁴. Elles doivent en outre être exercées de manière transparente et cohérente. Il est souvent plus difficile de définir clairement les relations budgétaires entre les échelons des administrations publiques dans les pays qui sont grands et caractérisés par une grande diversité, notamment dans les pays en transition politique ou économique. Cependant, un certain nombre de ces pays s'emploient à résoudre ces difficultés¹⁵.

Rôle des organes exécutif, législatif et judiciaire

21. Les relations entre les différents organes des administrations publiques sont définies au plus haut niveau politique et juridique, varient considérablement d'un pays à l'autre et sont souvent sujettes à des modifications à mesure que les systèmes politiques et administratifs se développent. Un certain nombre d'études récentes illustrent la forte influence des institutions budgétaires sur la situation des finances publiques¹⁶. Le Code ne préconise pas telle ou telle structure des administrations publiques pour répondre aux besoins de la gestion du budget et exige seulement qu'à cet égard les attributions des différents organes des administrations publiques soient clairement définies. Par exemple, il est nécessaire de préciser les pouvoirs de l'exécutif en matière de conduite de la politique de finances publiques lorsque le budget n'est pas adopté par l'organe législatif avant le début de l'exercice auquel il se rapporte. Il est en outre important que les organes législatif et judiciaire s'emploient activement à assurer la disponibilité et l'intégrité des informations budgétaires¹⁷. Par exemple, il y aurait lieu d'établir une commission législative chargée de suivre la conduite de la politique budgétaire et de faciliter la prise en considération des avis de la société civile dans les délibérations sur le budget (par exemple en invitant le public à lui faire part de ses observations). En ce qui concerne l'organe judiciaire, les contribuables doivent pouvoir remettre en question la légalité de l'imposition en ayant recours aux tribunaux. En règle générale, les définitions des

¹⁴Cependant, le cadre des relations interadministrations ne doit pas être rigide au point de faire entrave à une gestion macroéconomique efficace par l'administration centrale.

¹⁵ Le **Mozambique** a récemment mis en place un nouveau cadre institutionnel où les relations entre les échelons des administrations publiques sont régies par des règles relativement claires et simples. Voir le RONC pour le Mozambique, Module sur la transparence des finances publiques, paragraphe 5, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/moz/index.htm>.

¹⁶Voir par exemple, von Hagen (1992); Alesina et Perotti (1995, 1999); et Stein, Talvi et Grisanti (1998). Ces études indiquent qu'en Europe et en Amérique latine, les résultats budgétaires sont renforcés par des procédures qui concentrent les compétences au niveau de l'exécutif (au Ministère des finances) et qui sont plus transparentes.

¹⁷ Cependant, le Code ne précise pas si l'organe législatif doit avoir le pouvoir d'amender le budget présenté par l'exécutif, car cette question sort du cadre de la transparence. Voir Alesina et Perotti (1999) pour une étude des effets d'un tel pouvoir dans divers cas.

responsabilités doivent être intégrées dans le droit constitutionnel ou administratif. Comme ces relations sont parfois à un stade embryonnaire ou sujettes à des modifications, il faut s'attacher en priorité à éclaircir toute ambiguïté, le cas échéant.

Coordination et gestion des activités des administrations publiques

1.1.3 Les mécanismes de coordination et de gestion des activités budgétaires et extrabudgétaires doivent être établies de manière claire.

22. L'organisation des responsabilités entre les ministères centraux (finances, économie et planification, par exemple) et les ministères dépensiers est une question qui revêt une importance primordiale. À cet égard, les approches diffèrent selon les pays. Dans ceux qui ont une tradition de planification du développement ou de planification centrale, les responsabilités de gestion des finances publiques sont réparties entre le ministère des finances (responsable du budget de fonctionnement) et le ministère de l'économie ou du plan (responsables du budget d'investissement ou de développement)¹⁸. D'autres pays répartissent les responsabilités en attribuant à différents ministères ou départements différentes fonctions de gestion des finances publiques (par exemple, la politique macro-budgétaire, l'établissement du budget et la comptabilité). Les pays se différencient également par les pouvoirs relatifs attribués aux ministères centraux et aux ministères dépensiers. Il n'y a pas de modèle d'organisation universellement applicable. Toutefois, pour assurer un contrôle adéquat des finances publiques, il faut préciser le partage des responsabilités dans la gestion du budget¹⁹.

23. La définition donnée au terme «budget» est déterminante. Dans certains pays, elle se limite aux estimations relatives aux *ouvertures de crédits* votées pour l'année par l'organe législatif. Mais cette définition peut ne recouvrir qu'une petite partie de l'ensemble des opérations relevant des finances publiques. Différents types d'opérations peuvent s'inscrire en marge du processus de dotation annuel et, pour cette raison, on les désigne sous le nom d'opérations extrabudgétaires, et certains fonds extrabudgétaires (par exemple, les caisses de sécurité sociale) sont distincts de la caisse générale de l'État. Les transferts budgétaires à ce type de fonds sont fréquents, et le renflouement de ces fonds peut devoir être supporté par le budget si leurs recettes sont plus faibles ou leurs dépenses plus élevées que prévu. Certains pays ont établi des fonds extrabudgétaires et y affectent le produit de certains impôts (*impôts d'affectation spéciale*). Même s'il peut y avoir des raisons valables de constituer des fonds indépendants du budget et de procéder à des affectations spéciales, le recours excessif à ces dispositifs peut nuire à la transparence (ainsi qu'à la maîtrise et à la souplesse de la politique

¹⁸La nécessité d'une intégration des budgets de fonctionnement et d'équipement est examinée au paragraphe 108.

¹⁹Le cadre de cette gestion est traité aux paragraphes 40-41.

de finances publiques)²⁰. Il est donc important que les activités des fonds extrabudgétaires soient assujetties à la même discipline que les ouvertures de crédits. En outre, des règles et règlements doivent être prévus en ce qui concerne le contrôle de la gestion des fonds extrabudgétaires, ainsi que la comptabilité de ces fonds et sa vérification.

24. Il n'est pas rare que des administrations publiques soient autorisées à imputer directement à leurs dépenses les recettes recouvrées au titre de droits et redevances (par exemple des droits et redevances hospitalières qui sont utilisés par l'administration de la santé sans avoir été d'abord transférés à la caisse générale de l'État). Les *redevances d'utilisation* sont de plus en plus utilisées dans les pays de l'OCDE afin de donner aux responsables des organismes publics qui les perçoivent un moyen de contrôle et d'incitation. Ces activités doivent être déclarées en valeur brute, soit dans les documents budgétaires (sous une forme agrégée), soit dans les rapports annuels (sous une forme détaillée) des organismes concernés, de manière à ce que l'étendue des activités des administrations publiques soit correctement déterminée.

25. Le rapport entre les dépenses financées par le budget intérieur et celles qui sont financées par des ressources extérieures soulève des questions de transparence dans bien des pays en développement. Des processus dissociés et opaques de détermination du montant et de l'affectation des fonds extérieurs et autres recettes budgétaires sont souvent à l'origine de problèmes de contrôle financier. Le meilleur moyen d'assurer la transparence est d'intégrer les données sur les dépenses financées par des ressources extérieures au processus de décision budgétaire et de communication des informations²¹.

26. D'une manière plus générale, il faut veiller à ce que toutes les activités budgétaires soient soumises à un examen et leurs priorités définies dans le cadre du processus budgétaire²² et que les résultats puissent être examinés par l'organe législatif et le public. Cette condition s'étend même aux fonds extrabudgétaires qui sont gérés de façon indépendante et relèvent d'un organe législatif distinct²³.

²⁰ L'affectation du produit de certains impôts aux fonds extrabudgétaires est courante lorsqu'il y a un lien étroit entre impôts et prestations; en mettant l'accent sur cette relation, il est parfois plus facile de faire accepter les impôts d'affectation spéciale que les impôts ordinaires. Par ailleurs, les opérations passant par les fonds extrabudgétaires sont normalement moins influencées par les considérations à court terme auxquelles est soumis le budget, et sont parfois même régies par une législation distincte. C'est le cas des caisses de sécurité sociale.

²¹La communication des données sur les opérations financées par des ressources extérieures est examinée plus en détail aux paragraphes 136-137.

²²Ou, dans le cadre d'analyses plus approfondies, liées aux objectifs budgétaires à moyen terme, ou à une viabilité à long terme.

²³ Les nouvelles lois budgétaires en **Moldova** et en **Lettonie** exigent même l'intégration des fonds extrabudgétaires, en tant que fonds spéciaux, au budget annuel.

Relations entre l'administration publique et le reste du secteur public

1.1.4 Les relations entre l'administration publique et les autres entités du secteur public (par exemple, la banque centrale, les institutions financières publiques et les entreprises publiques non financières) doivent être régies par des règles claires.

27. Il s'agit ici d'une règle fondamentale de transparence des finances publiques. En général, il convient que la responsabilité des finances publiques soit assumée par des administrations publiques, ou d'autres organismes du secteur public, selon des modalités transparentes et bien définies. Il y a alors moins de risque d'avoir à renflouer ces organismes en cas de dégradation inattendue de leur situation financière dans la poursuite des objectifs de politique budgétaire fixés. En corollaire, si les administrations publiques exercent des fonctions bancaires ou commerciales, la nature de ces activités doit elle aussi être transparente.

Les administrations publiques et la banque centrale

28. La responsabilité première de la banque centrale est d'atteindre les objectifs monétaires. De plus en plus, les responsabilités des banques centrales sont définies de manière à leur conférer la plus grande autonomie possible dans un cadre assurant une responsabilisation adéquate²⁴. Dans beaucoup de pays, les lois relatives à la banque centrale privilégient l'indépendance de son fonctionnement et lui interdisent de financer directement le déficit budgétaire ou restreignent sa capacité à le faire²⁵.

29. Dans certains pays, toutefois, un certain nombre d'activités menées par la banque centrale sont de nature quasi budgétaire. Les activités quasi budgétaires peuvent comprendre des opérations liées à la gestion du système financier (prêts bonifiés et crédits dirigés, par exemple) ou du système de change (taux de change multiples et dépôts préalables à l'importation, par exemple)²⁶. Ces opérations peuvent être substituées par les pouvoirs publics à une action budgétaire directe et auront alors des effets économiques semblables, quelle que soit la branche du secteur public où ces activités sont exercées. Elle doivent à

²⁴ En **Suède**, la banque centrale n'exerce pas d'activités quasi budgétaires, et son indépendance est assurée par les amendements apportés à la loi de 1997 régissant les opérations de la Sveriges Riksbank. Voir le RONC pour la Suède, Module sur la transparence des finances publiques, paragraphe 5, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/swe/index.htm>. En Corée, la loi interdit à la Banque centrale de financer directement le déficit budgétaire. Voir le RONC pour la **République de Corée**, paragraphe 6, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/kor/index.htm>.

²⁵ Bien que la banque centrale puisse encore acheter des titres d'État sur l'open market, ou influencer la demande de ces titres par d'autres moyens (par exemple, en imposant leur utilisation dans les réserves obligatoires).

²⁶ L'encadré 10 donne une liste plus complète des différents types d'activités quasi budgétaires.

l'évidence être prises en compte dans l'évaluation de la situation budgétaire globale²⁷. Selon une autre règle fondamentale de la transparence, les liens entre les opérations budgétaires et les opérations monétaires de la banque centrale doivent être tels que l'exigent les dispositions des sections 1.2 et 1.3 du code de transparence monétaire et financière²⁸. La section 1.2 stipule que les relations institutionnelles entre les opérations monétaires et budgétaires doivent être clairement définies, et la section 1.3 exige que les fonctions exercées par la banque centrale au nom de l'administration publique soient clairement définies.

Les administrations publiques et les institutions financières publiques

30. Bien que les privatisations de banques d'État se multiplient, celles-ci occupent encore une place prédominante dans le secteur bancaire de bien des économies en développement²⁹. Les institutions financières publiques ont souvent été créées pour fournir de l'assistance à caractère quasi budgétaire, comme les banques de développement qui accordent des prêts à des secteurs spécifiques, à des taux inférieurs à ceux du marché. L'État recourt lui aussi aux institutions financières publiques de façon plus ponctuelle pour fournir des concours quasi budgétaires, par exemple en orientant les prêts. L'une des règles fondamentales de la transparence des finances publiques exige que les rapports annuels des institutions financières publiques indiquent les services non commerciaux dont la prestation leur est imposée par l'État.

Les administrations publiques et les entreprises publiques non financières

31. Autre règle fondamentale, les rapports annuels des entreprises publiques non financières doivent eux aussi indiquer les services non commerciaux dont la prestation leur est imposée par l'État. Dans beaucoup de pays, les entreprises publiques non financières fournissent des services non commerciaux, habituellement à des prix inférieurs aux prix de revient (par exemple la distribution d'électricité à de tels prix aux populations rurales). Dans certains pays, ces entreprises sont aussi tenues de fournir des services sociaux. Ces activités non commerciales peuvent être financées par des subventions croisées entre différents groupes de consommateurs ou exercées à perte et financées par le budget ou l'emprunt. Il arrive que certaines entreprises publiques non financières imposent des prix excessifs et que le surcroît de bénéfices ainsi réalisé soit transféré à d'autres entreprises ou au budget. Les responsabilités des administrations publiques en matière de finances publiques et le rôle commercial des entreprises publiques non financières sont alors confondus et les relations entre celles-ci et les administrations publiques moins transparentes; dans ces conditions, il est difficile d'imputer aux dirigeants de ces entreprises la responsabilité de leurs résultats.

²⁷ La communication d'informations sur les activités quasi budgétaires est examinée dans les paragraphes 70 à 77, et l'encadré 18 traite de la manière de les intégrer dans l'évaluation de la situation budgétaire globale.

²⁸ Pour de plus amples détails, voir <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>.

²⁹ Voir Goldstein (1997).

32. La meilleure pratique est celle qui consiste, pour les institutions financières publiques et les entreprises publiques non financières, à observer les règles de transparence et de diffusion de l'information du quatrième des Principes de l'OCDE relatif au gouvernement d'entreprise, lequel est énoncé dans l'encadré 3. Cependant, quelques pays s'orientent dans une voie différente, en ce sens que l'État passe contrat avec une entreprise publique non financière pour la prestation d'un service non commercial en échange d'un transfert budgétaire explicite sur la base du prix que l'État accepte de payer pour ce service³⁰. Des contrats similaires pourraient être passés avec les institutions financières publiques.

Encadré 3. Principes de l'OCDE relatifs au gouvernement d'entreprise : IV. Transparence et diffusion de l'information

Les règles régissant le gouvernement d'entreprise devraient garantir la diffusion en temps opportun d'informations exactes sur tous les éléments pertinents à l'entreprise, notamment la situation financière, l'actionnariat et le système de gouvernement de cette entreprise.

1. La diffusion des informations pertinentes devrait porter, sans que cette liste soit limitative, sur :
 - Les résultats financiers et les résultats d'exploitation de l'entreprise;
 - Les objectifs de l'entreprise;
 - Les principaux détenteurs de participation au capital et les droits de vote;
 - Les membres du Conseil d'administration et les principaux dirigeants, et leur rémunération;
 - Les facteurs de risque matériels importants prévisibles;
 - Les informations pertinentes concernant les salariés et les autres parties prenantes à la vie de l'entreprise;
 - Les structures d'organisation de l'entreprise et ses stratégies.
2. Les informations devraient être recueillies, vérifiées et diffusées conformément à des normes de qualité reconnues au niveau international en matière de publication et de vérification des données comptables et des données à caractère financier et non financier.
3. Une vérification des comptes devrait être effectuée chaque année par un commissaire aux comptes indépendant afin de conférer une certification externe et objective à l'établissement et à la présentation de états financiers.
4. Les moyens choisis pour diffuser l'information devraient donner aux utilisateurs la possibilité d'accéder à des informations pertinentes dans des conditions équitables, en temps opportun et au meilleur coût.

³⁰ Au **Royaume-Uni**, les opérations des entreprises publiques non financières sont de nature commerciale, et lorsqu'elles exercent des activités non commerciales, les coûts de celles-ci sont financés par le budget et y sont inscrits. En **France**, certaines activités quasi budgétaires sont remplacées par des subventions explicites. Par exemple, des contrats sont formellement passés, sur appel d'offres, avec des compagnies aériennes pour qu'elles assurent certaines lignes non commerciales, et le coût du maintien des services postaux en zones rurales est désormais explicite. Voir le paragraphe 2 (y compris la note 2) du RONC pour le Royaume-Uni et le paragraphe 9 du RONC pour la France, modules sur la transparence des finances publiques, à <http://www.imf.org/external/np/rosco/index.htm>.

33. De sérieux problèmes de transparence peuvent aussi se poser quant aux modalités de la privatisation des institutions financières publiques et des entreprises publiques non financières. Les privatisations doivent s'effectuer de manière aussi ouverte que l'exigent de bons principes de commercialisation. La transparence des finances publiques exige fondamentalement que la privatisation des actifs des administrations publiques fasse l'objet d'un audit indépendant (par exemple, par une instance nationale d'audit), afin de donner l'assurance qu'elle a été effectuée conformément à la loi, que le prix de l'entreprise a été fixé à sa juste valeur et qu'il y a eu concurrence entre les soumissionnaires. Elle exige également que des informations soient diffusées sur les cautions accordées aux acheteurs (et portées sur le relevé des *passifs éventuels*)³¹. L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) a publié des *Directives sur les meilleures pratiques pour le contrôle des privatisations*³².

Intervention de l'administration publique dans le reste de l'économie

1.1.5 L'intervention de l'administration publique dans le secteur privé (par exemple, par la voie législative ou réglementaire ou par des prises de participation) doit s'effectuer de manière ouverte et publique et s'appuyer sur des lois, règles et procédures claires, appliquées de manière non discriminatoire.

34. Les administrations publiques ont, par divers moyens, des interactions avec le secteur privé, et la transparence de leurs opérations des administrations publiques peut être d'un intérêt limité si toutes les formes d'interaction avec ce secteur ne sont pas claires.

Réglementation du secteur privé non bancaire

35. Les gouvernements sont de plus en plus conscients du besoin de transparence des pratiques réglementaires. Des normes générales de réglementation dépassent le champ du Code, qui requiert seulement que la réglementation par l'administration publique du secteur privé non bancaire s'opère de manière transparente et publique. L'OCDE a mis au point des directives en matière de réglementation publique, qui figurent dans ses *Recommandations sur la réforme de la réglementation*, encore que ces directives répondent à un souci d'efficacité aussi bien que de transparence³³. Les recommandations de l'OCDE sur les caractéristiques d'une réglementation transparente sont présentées dans l'encadré 4. La pratique optimale est celle qui consiste à appliquer intégralement ces recommandations.

³¹ Les passifs conditionnels sont traités aux paragraphes 62-66.

³² Voir INTOSAI (1998) à <http://www.nao.gov.uk/intosai/wgap/bestprac.htm>

³³ Pour de plus amples détails, voir <http://www.oecd.org/subject/regreform>.

Encadré 4. Caractéristiques d'une réglementation transparente

- Les réglementations doivent servir des objectifs d'action publique clairement identifiés, être formulées en termes clairs et simples et reposer sur de solides bases juridiques.
- La consultation du public sur de nouvelles réglementations est souvent souhaitable.
- Les modalités d'application des réglementations doivent être transparentes et non discriminatoires. Elles doivent être applicables au secteur public comme au secteur privé et être assorties de voies de recours.
- Le chevauchement des responsabilités des autorités de contrôle doit être limité dans toute la mesure du possible.
- Les réglementations et leur impact doivent faire l'objet d'examen périodiques publiés dans des rapports.

36. D'autres activités exercées par le secteur privé sous la direction ou en liaison avec les administrations publiques devraient présenter elles aussi les caractéristiques susmentionnées. Il s'agit notamment de l'obligation faite aux entreprises privées et aux particuliers³⁴ de supporter les coûts du recouvrement des impôts qu'ils sont tenus d'acquitter, et des contributions obligatoires aux prestataires privés de pensions de vieillesse, aux systèmes privés de soins de santé et d'assurance et aux projets d'infrastructure financés par des fonds privés. Bien qu'elles ne répondent pas à la définition classique des réglementations, ces activités sont souvent régies par des règles complexes et des accords réciproques sur lesquels des informations transparentes doivent être communiquées.

Intervention de l'administration publique dans le secteur bancaire

37. La réglementation par l'administration publique du secteur bancaire — et d'une manière plus générale du secteur financier — doit elle aussi être fondée sur des objectifs clairement définis. Une intervention massive de l'administration publique dans le secteur bancaire est souvent vue comme un signe d'incapacité à imposer des pratiques adéquates en matière de comptabilité et de divulgation des informations et à assurer que les propriétaires, directeurs et autorités de contrôle des banques gèrent les risques avec prudence. Un cadre approprié de réglementation bancaire, notamment celui que fournissent les *Principes fondamentaux de Bâle pour un contrôle bancaire efficace*³⁵, et une plus grande transparence

³⁴ Voir les paragraphes 46-47 sur l'accessibilité et l'intelligibilité des lois fiscales, le paragraphe 55 sur les droits du contribuable et le paragraphe 142 sur la transparence des coûts des mesures visant à assurer le respect des obligations fiscales.

³⁵ Comité de Bâle sur le contrôle bancaire (1997). Voir <http://www.bis.org/publ/bcbs30a.htm>. Il s'agit-là de l'une des normes fondamentales promues par le Programme d'évaluation du secteur financier (PESF). Dans le cadre du PESF, les services de la Banque mondiale et du FMI considèrent l'observation des normes applicables au secteur financier comme un critère servant à une plus large évaluation de la stabilité de ce secteur.

des informations sur les interventions de l'administration publique dans le secteur bancaire, notamment sur les motifs de chaque type d'intervention, sont les éléments essentiels d'un dispositif visant à promouvoir la stabilité financière. Le Code de transparence monétaire et financière définit en détail les bonnes pratiques à suivre par les institutions financières publiques chargées de la réglementation, du contrôle et de la surveillance des systèmes financier et de paiement³⁶.

Participations directes au capital

38. L'intervention des administrations publiques revêt aussi la forme de prises de participation dans des entreprises ou des banques commerciales privées. Tous les actifs de l'État sous forme de participations doivent être identifiés dans les documents budgétaires³⁷. Les nouvelles prises de participation doivent y être clairement expliquées, de même que les objectifs que les pouvoirs publics cherchent à atteindre par la détention d'actifs sous cette forme³⁸.

Le cadre de gestion des finances publiques

1.2 La gestion des finances publiques doit s'inscrire dans un cadre juridique et administratif clair.

39. Le code définit de bonnes pratiques concernant : 1) les activités budgétaires et extrabudgétaires; 2) la fiscalité; 3) les normes de déontologie.

Activités budgétaires et extrabudgétaires

1.2.1 Tout engagement ou dépense de fonds publics doit être régi par une législation budgétaire exhaustive et des règles administratives aisément disponibles.

40. L'efficacité du budget dépend de la solidité des bases juridiques sur lesquelles il repose et des réglementations et pratiques administratives y afférentes. L'importance relative des lois, réglementations et pratiques administratives en matière de budget varie considérablement d'un pays à l'autre. L'encadré 5 résume les diverses traditions juridiques dans ce domaine. Mais quelles que soient ces différences, tous les cadres juridiques et administratifs doivent intégrer certains éléments importants. Les fonds publics ne peuvent

³⁶Voir <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>.

³⁷ Les paragraphes 81-82 traitent de la communication d'informations sur le stock d'actifs financiers, y compris les prises de participation dans les entreprises privées.

³⁸ Cela doit absolument se faire au moment de l'acquisition de nouveaux titres de participation. Il y a lieu en outre de procéder à des examens périodiques de tous les actifs sous forme de titres de participation et, dans les cas où ces titres sont conservés, d'en indiquer les raisons, surtout lorsque les actifs publics sont en cours de privatisation.

être dépensés qu'en vertu de la loi; le budget doit être exhaustif et couvrir toutes les opérations de l'administration centrale (même si elles sont financées par des fonds différents); les opérations budgétaires doivent être exprimées en termes bruts; la responsabilité des finances publiques doit être dévolue à un ministre ayant autorité pour gérer le budget; chaque administration doit être comptable du recouvrement et ou de l'emploi des ressources; le recours aux provisions pour imprévus ou réserves doit être soumis à des conditions rigoureuses et clairement spécifiées; et des rapports, approuvés par des vérificateurs indépendants et précisant l'usage fait des fonds publics doivent être soumis à l'organe législatif et rendus publics.

41. Les grands principes de gestion budgétaire sont habituellement incorporés dans une législation générale sur le système budgétaire (qui peut être constitutionnelle ou quasi constitutionnelle). Cette législation est souvent étayée par des lois spécifiques régissant les opérations du Trésor ou la gestion de la dette publique. Cette dernière pratique est devenue courante dans les économies en transition. Lorsqu'il n'y a pas de cadre juridique exhaustif, la mise en place d'un tel cadre doit se faire au rythme permis par la capacité d'élaboration des politiques et les moyens administratifs du pays.³⁹

Encadré 5. Les lois budgétaires — Diversité des traditions

Les pays européens à tradition de droit civil, comme la **France**, tendent à s'appuyer sur des pratiques et procédures budgétaires hautement codifiées, qui vont de pair avec l'importance du contrôle administratif caractéristique de ces pays. Les lois budgétaires fondées sur le système du **Royaume-Uni** tendent à être centrées sur les principes généraux régissant le traitement des fonds publics, avec des procédures budgétaires détaillées qui se retrouvent dans les réglementations et les instructions administratives. On a toutefois observé récemment dans certains pays qui appliquent ce type de système une tendance à élaborer des cadres juridiques plus exhaustifs qui mettent en avant la responsabilisation et le devoir de transparence des administrations publiques. Aux **États-Unis**, la législation budgétaire porte pour une large part sur la procédure d'établissement par le Congrès des objectifs budgétaires à moyen terme, étant donné le rôle important joué par le Congrès dans l'élaboration et le contrôle du budget.

La plupart des pays en développement se sont inspirés du modèle européen ou de celui du Royaume-Uni en matière de législation budgétaire, mais beaucoup d'entre eux n'ont pas réussi à mettre au point des systèmes juridiques et administratifs appropriés, par manque de capacités politiques et administratives. Les économies en transition sont à divers stades de l'élaboration d'une base légale pour le processus budgétaire, mais bon nombre d'entre elles éprouvent des difficultés à mettre en oeuvre des politiques budgétaires réalistes et à contrôler l'exécution du budget. Dans ces pays, l'établissement d'un cadre juridique solide est une opération qui doit aller de pair avec la mise en place des capacités nécessaires pour en appliquer les dispositions dans des budgets réalistes.

³⁹ Dans certains pays en transition (par exemple, la République Kirghize et le Tadjikistan), les lois régissant les opérations du Trésor ont été promulguées avant la législation plus exhaustive sur le budget.

42. L'existence d'une législation budgétaire ne garantit pas l'application de ses dispositions. Plusieurs éléments de la législation budgétaire donnent couramment lieu à des abus et il convient d'y faire particulièrement attention pour parvenir à une pleine transparence des finances publiques. Il s'agit notamment du recours excessif aux *lois de finances rectificatives*, de l'abus des *fonds de réserve pour imprévus* et de l'accumulation d'*arriérés de paiements*⁴⁰. Toutes ces pratiques réduisent en général la transparence, tant du contrôle global que du processus d'établissement des priorités stratégiques.

43. Les lois de finances rectificatives, qui sont présentées à l'organe législatif en cours d'exercice dans le but d'augmenter ou de modifier les autorisations parlementaires, sont transparentes en ce sens qu'elles sont officiellement soumises au corps législatif. Mais bien souvent, leurs effets prévisibles sur les résultats budgétaires ne sont pas examinés. En outre, dans certains pays, les pouvoirs publics y ont recours pour faire autoriser des dépenses a posteriori au lieu de demander l'autorisation de l'organe législatif avant que les dépenses ne soient effectuées.

44. Les provisions ou fonds de réserve pour imprévus donnent aussi souvent lieu à des abus et sont l'une des causes du manque de transparence. Comme on l'a noté ci-dessus, les faiblesses de la législation budgétaire peuvent notamment être imputées à l'absence de précisions sur les conditions du recours aux fonds pour imprévus. Dans certains pays, cette faiblesse est aggravée par des dispositions de la législation budgétaire ou de la loi de finances annuelle qui permettent l'affectation de rentrées financières inattendues à des imprévus non spécifiés. Outre qu'il convient de faire en sorte que les lois définissent les conditions applicables à l'utilisation des fonds pour imprévus, leur utilisation effective devrait elle aussi être étroitement contrôlée.

Fiscalité

1.2.2 Les impôts, droits, redevances et autres prélèvements doivent avoir une base légale explicite. La législation et la réglementation fiscales doivent être aisément accessibles et compréhensibles, et des critères clairement définis doivent s'appliquer à la marge de manœuvre administrative prévue pour leur application.

Base légale explicite pour tous les impôts

45. Le cadre constitutionnel de presque tous les pays incarne le principe selon lequel on ne peut pas prélever un impôt s'il ne repose sur une base légale explicite (bien que l'application de ce principe ne soit pas uniforme)⁴¹. La transparence des finances publiques exige absolument que la fiscalité soit régie par la loi et que la procédure administrative

⁴⁰ La question des arriérés est examinée aux paragraphes 132-135.

⁴¹ Le terme «impôt» dans ce chapitre désigne tout paiement imposé par la loi, y compris les droits de douane.

d'application des lois fiscales soit réglementée⁴². Comme dans le cas de la législation budgétaire, toutefois, le cadre juridique de la fiscalité doit être mis en place au rythme permis pas la capacité d'élaboration des politiques et les moyens administratifs du pays.

Accessibilité et intelligibilité

46. Les lois et réglementations fiscales et autres documents relatifs à l'interprétation administrative du droit fiscal doivent être accessibles au grand public. Les documents explicatifs (instructions ou brochures, par exemple), habituellement préparés par le service des impôts, doivent être tenus à jour. Les nouvelles mesures portant sur les recettes budgétaires doivent faire l'objet d'une publicité suffisante pour que les contribuables comprennent comment ces mesures pourraient les toucher. À cette fin, il y a lieu de mettre à la disposition du public la documentation sur laquelle le service des impôts se fonde pour appliquer les lois fiscales (manuels et opinions d'experts par exemple), et de mettre en place des mécanismes permettant aux contribuables d'obtenir des réponses à leurs questions (par exemple de créer au sein de l'administration fiscale un service spécial à cet effet).

47. Les lois fiscales doivent être non seulement accessibles mais aussi compréhensibles pour le grand public et éviter toute complexité inutile. Elles doivent avoir une présentation bien organisée et incluant tous les éléments nécessaires à la détermination de l'assujettissement à l'impôt et à l'établissement des procédures de recouvrement de l'impôt.

Clarté des critères relatifs à l'administration de l'impôt

48. L'institution d'un impôt devant être sanctionnée par la loi, il en découle que le pouvoir discrétionnaire de l'administration dans l'application des lois fiscales doit être limité. Dans aucun pays, la négociation au cas par cas de l'assujettissement à l'impôt entre les autorités et les contribuables ne doit être la règle, à la fois parce qu'une telle pratique n'est pas transparente et parce que c'est la porte ouverte à la corruption. Cependant, des dispositions appropriées doivent être prévues pour le règlement des litiges fiscaux, l'approbation d'un calendrier de paiements par tranches et l'annulation de montants non recouvrables, toutes ces dispositions étant assorties de mesures de sauvegarde. Par ailleurs, nombre de pays préfèrent, pour des raisons de commodité, informer les contribuables à l'avance, et sur leur demande, du traitement fiscal qui serait réservé à telles ou telles opérations qu'ils envisagent d'effectuer. Lorsque les pays optent pour cette pratique, il importe qu'ils rendent public ce traitement. De même, les lois fiscales doivent définir et délimiter clairement l'autorité dont l'administration des impôts peut se prévaloir pour

⁴² Par exemple, en **République de Corée**, les prélèvements d'impôts sont strictement régis par la loi, la législation fiscale est accessible et définit en détail les droits des contribuables, les procédures de contentieux fiscal et l'application des lois fiscales. Les contribuables peuvent contester les décisions en suivant les procédures de résolution des différends internes, en recourant au Tribunal fiscal national, et enfin, en faisant appel à l'organe judiciaire. Voir le RONC pour la République de Corée, Module sur la transparence des finances publiques, paragraphe 8, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/korea/fiscal.htm>.

perquisitionner au domicile des contribuables, exiger des contribuables et de tiers (y compris les banques) qu'ils fournissent des renseignements, déterminer par des méthodes indirectes le revenu et le chiffre d'affaires et imposer le recouvrement des *arriérés d'impôts*.

49. La *Déclaration de l'Organisation mondiale des douanes (Conseil de coopération douanière)* faite à *Arusha (1993)*⁴³, qui établit les orientations d'un programme visant à assurer l'intégrité de l'administration des douanes, souligne l'importance de la clarté et de la précision des lois pour promouvoir la transparence et lutter contre la corruption des services douaniers. Cependant, pour limiter la longueur des textes de loi et leur complexité, il est généralement préférable de fournir des explications sur les pouvoirs de l'administration fiscale dans des publications sur les directives administratives, déclarations ou décisions, au lieu d'incorporer ces informations dans le texte de loi fiscale.

50. L'administration fiscale doit être organisée de manière à limiter au maximum les possibilités de collusion entre contribuables et responsables du fisc. Dans cette optique, les fonctions administratives doivent être réparties au sein de l'administration des impôts, de façon à introduire un mécanisme de contrôle intégré, en ce sens que le travail du personnel affecté à une fonction donnée permettrait de vérifier celui du personnel affecté à d'autres fonctions. Il importe en outre d'éviter un degré de fragmentation du service fiscal qui aurait nécessairement pour effet de créer des contacts étroits entre son personnel et la population qu'il sert.

51. Des systèmes d'audit interne doivent être mis en place afin d'assurer la responsabilité financière des personnels et systèmes de recouvrement des impôts et leur adhésion aux politiques et procédures d'administration de l'impôt dans leurs relations avec les contribuables.

52. Les techniques d'information peuvent aussi contribuer de manière importante à éliminer les possibilités d'action discrétionnaire ainsi qu'à assurer un contrôle efficace des arriérés, exemptions, recours et paiements. Les systèmes informatiques doivent être conçus de manière à fournir une vérification en continu des informations enregistrées dans les dossiers des contribuables par référence aux documents-source de ces informations, y compris le nom des agents qui les ont enregistrées dans le système.

53. Les systèmes informatiques doivent permettre l'échange immédiat d'informations entre les services du fisc, mais il faut préciser que toutes les informations fournies par le contribuables relèvent des dispositions relatives à la confidentialité et des restrictions légales propres à chaque pays. De même que les impôts recouvrés par l'administration des impôts et des douanes, les contributions perçues par le système de sécurité sociale (si elles ne sont pas recouvrées par le service des impôts) doivent être clairement comptabilisées, et les informations recueillies dans le cadre de l'audit doivent être communiquées au service des

⁴³Voir <http://www.wcoomd.org/>.

impôts. L'utilisation par tous les services fiscaux d'un numéro unique d'identification de chaque contribuable faciliterait le fonctionnement de ce système.

54. Comme dans d'autres secteurs d'administration, les éventuelles opérations d'affectation et de compensation doivent être clairement indiquées et comptabilisées. Si, par exemple, un service des impôts est autorisé à affecter une partie des recettes recouvrées à la suite de vérifications au versement de primes à ses agents ou à certaines dépenses administratives, les règles régissant l'emploi de ces fonds doivent être clairement stipulées et les règles usuelles de comptabilité appliquées.

Droits des contribuables et possibilité de soumettre les décisions administratives à une révision indépendante

55. Un aspect tout aussi important de la transparence de la législation fiscale et douanière et de son application est la possibilité de soumettre les décisions administratives à une révision indépendante et la mesure dans laquelle les pouvoirs publics sont tenus d'informer les contribuables de leurs droits. Ces droits doivent être clairement énoncés et inclure : l'accès à des informations récentes et exactes, un traitement équitable et un service rapide, la confidentialité des interactions avec les autorités et un barème de pénalités raisonnable. Les contribuables doivent avoir accès à un système efficace de révision administrative des décisions et pouvoir faire appel à un organe judiciaire indépendant. Les ajustements des déclarations d'impôt des contribuables (par exemple à la suite d'un audit) doivent s'accompagner d'une explication claire et exhaustive. Dans la plupart des pays, ces droits existent en théorie; mais leur application est souvent imparfaite. En particulier, le système de voies de recours ne protège pas toujours d'une action administrative arbitraire ni ne contraint l'administration des impôts à se soumettre à la loi. Un certain nombre de pays ont une déclaration des droits du contribuable ou un document équivalent⁴⁴. Les droits du contribuable peuvent être établis par la loi ou exposés dans une charte ou un document de même type utilisés comme expression de ces droits et permettant de rendre le service des impôts comptable de ses actes.

Normes de déontologie

1.2.3. Le comportement des fonctionnaires doit être régi par des règles d'éthique claires et largement diffusées.

56. Les agents de l'État qui ont accès aux deniers publics ou prennent des décisions concernant les recettes ou l'emploi de ces deniers, ou qui exercent d'une autre manière les pouvoirs dont ils sont investis, doivent être assujettis à un code leur interdisant tout

⁴⁴Pour les États-Unis, voir http://www.irs.gov/prod/ind_info/advocate.html.

comportement contraire à la déontologie⁴⁵. Certains aspects de ce Code de déontologie pourraient être inclus dans les lois budgétaires et fiscales; d'autres peuvent nécessiter des lois ou réglementations distinctes. Le Code *international de conduite des agents de la fonction publique* adopté par l'ONU⁴⁶, qui est résumé dans l'encadré 6, sert de base à l'institution de normes déontologiques et au renforcement des normes en vigueur⁴⁷. La pratique optimale est celle qui consiste à respecter les principes propres à favoriser la gestion de l'éthique dans le service public énoncés par l'OCDE (PUMA)⁴⁸. Ces principes impliquent un énoncé adéquat des normes éthiques fondamentales et font ressortir l'importance d'un environnement propice à leur application, dont le cadre juridique, des procédures claires permettant d'exposer les actes répréhensibles, l'engagement politique et une promotion active d'un comportement éthique.

Encadré 6. Code de conduite des agents de la fonction publique

Le *Code international de conduite des agents de la fonction publique*, adopté par l'ONU le 12 décembre 1996, comporte notamment les dispositions suivantes :

- Un emploi public est un poste de confiance, impliquant le devoir d'agir dans l'intérêt général;
- Les agents de la fonction publique doivent éviter les conflits d'intérêts;
- Les agents de la fonction publique doivent se conformer à l'obligation de déclarer leurs avoirs et engagements personnels;
- Les agents de la fonction publique ne doivent accepter ni solliciter aucun don ou faveur susceptible d'avoir une influence sur l'exercice de leurs fonctions;
- Les agents de la fonction publique sont tenus de respecter la confidentialité des informations qu'ils détiennent; et
- Les agents de la fonction publique doivent s'abstenir de toute activité politique n'entrant pas dans le cadre de leurs fonctions qui serait susceptible d'ébranler la confiance du public dans leur capacité de s'acquitter impartialement de leurs fonctions.

⁴⁵ Le récent épisode de la lutte contre la corruption des fonctionnaires en République d'Afrique du Sud offre un exemple des difficultés éprouvées à appliquer les règles d'éthique. Voir van der Westhuizen (1998).

⁴⁶ Voir <http://www.un.org/ga/documents/gares51/gar51-59.htm>.

⁴⁷ Voir Nations Unies (1996). L'INTOSAI a elle aussi publié le *Code de déontologie de l'INTOSAI à l'intention des contrôleurs du secteur public*. Voir http://www.intosai.org/3_ETHICe.htm.

⁴⁸ Voir <http://www.oecd.org/puma/gvrnance/ethics/>.

II. ACCÈS DU PUBLIC À L'INFORMATION

57. La communication au public d'informations budgétaires est l'une des caractéristiques fondamentale de la transparence des finances publiques⁴⁹. Les principes et pratiques à cet égard portent sur la communication d'informations exhaustives sur les activités budgétaires et les obligations concernant leur publication.

Communication d'informations exhaustives sur les activités budgétaires

2.1 Le public doit être pleinement informé de l'activité financière passée, présente et prévue de l'administration publique.

58. Le Code définit de bonnes pratiques concernant 1) les informations à inclure dans le budget annuel; 2) la communication d'informations sur les résultats et les prévisions; 3) sur les passifs éventuels, les dépenses fiscales et les activités quasi budgétaires; 4) sur la dette et les actifs financiers et 5) sur la situation consolidée de l'ensemble des administrations publiques. Les principes et procédures de comptabilisation et de diffusion des données budgétaires sont traitées en détail à la section III.

Informations à inclure dans le budget annuel

2.1.1 La documentation budgétaire, les comptes définitifs et les autres rapports sur les finances publiques qui sont diffusés doivent couvrir l'ensemble des activités budgétaires et extrabudgétaires de l'administration centrale, et la situation financière consolidée de l'administration centrale doit être publiée.

59. Il s'agit là d'une règle fondamentale de transparence des finances publiques. C'est généralement sur le budget de l'administration centrale qu'est centrée la politique de finances publiques, et la transparence exige que toutes les activités budgétaires exercées par ce niveau d'administration soient prise en compte dans le budget. Cela veut dire que l'ensemble des activités extrabudgétaires doit être couvert et, autre règle, que des états détaillés doivent donc être fournis pour tous les fonds extrabudgétaires. De même, des informations sur les activités des unités autonomes de l'administration centrale doivent elles aussi être incluses dans les documents budgétaires. Ces unités sont souvent créées sous la forme d'entités juridiques distinctes qui fournissent notamment des services de santé et d'éducation ou qui ont des fonctions spécialisées de nature réglementaire ou quasi judiciaire. Tout don ou transfert de l'administration centrale à ces unités doit être inscrit au budget de celle-ci, et il y a lieu de

⁴⁹ La question est de savoir dans quelle(s) langue(s) communiquer ces informations, et si les pays doivent normalement publier les informations budgétaires, et, plus généralement, les informations économiques, dans une langue d'usage courant. Les étrangers qui suivent l'évolution d'un pays parviennent d'ordinaire à obtenir assez rapidement les traductions dont ils ont besoin. Cependant, pour les pays qui cherchent à avoir accès aux marchés internationaux des capitaux, il serait généralement utile que la traduction des documents et rapports les plus importants soit publiée en même temps que leur version en langue nationale.

communiquer des informations sur leurs dépenses et recettes brutes, y compris les recettes provenant de l'affectation du produit d'impôts, de redevances d'utilisation et d'autres sources.

60. Les divers rapports qui accompagnent le budget sont décrits dans l'encadré 7. Pour apporter des éclaircissements sur la base analytique de chaque type de rapport, une description de ses relations avec le système de classification et de communication des SFP y est donnée. Les questions de classification sont approfondies à la section III. Les relations entre les rapports financiers, les rapports budgétaires et les rapports SFP sont traitées dans l'encadré 17.

Résultats et prévisions

2.1.2 Des informations comparables à celles qui ont trait au budget de l'année en cours doivent être fournies sur l'exécution des budgets des deux exercices précédents; des informations doivent aussi être fournies sur les prévisions des principaux agrégats budgétaires pour les deux exercices suivant le budget de l'année en cours.

61. Afin d'obtenir un tableau plus complet de la situation budgétaire présente, il faut inclure des informations sur les résultats budgétaires antérieurs dans le budget annuel ou dans un autre document budgétaire. Les estimations budgétaires initiales et révisées pour les deux exercices précédents doivent être fournies avec le budget annuel, ainsi que les résultats effectifs (ou les résultats escomptés si les résultats définitifs pour l'exercice en cours ne sont pas connus)⁵⁰. Ces informations doivent porter sur les principaux agrégats budgétaires et, à un niveau plus désagrégé, sur les sous-agrégats (composantes des dépenses, classification fonctionnelle et, le cas échéant, programmes ou produit). L'état des données sur les résultats doit être précisé (par exemple, il s'agit de données provisoires et non vérifiées, ou de données définitives et vérifiées). Ces informations permettent d'évaluer le budget par rapport aux résultats récents et d'attirer l'attention, le cas échéant, sur les aléas significatifs des prévisions, de la politique budgétaire ou d'ordre macroéconomiques et, de manière plus générale, d'évaluer le réalisme du budget présenté. Toute modification apportée à la nomenclature ou à la présentation des postes d'une année à l'autre doit être indiquée, ainsi que les raisons de cette modification. Il y a lieu de fournir en outre des prévisions relatives aux principaux agrégats budgétaires pour les deux exercices suivants. La pratique optimale est celle qui consiste à présenter des prévisions budgétaires pour cinq à dix ans dans les documents budgétaires⁵¹.

⁵⁰ En **Ouganda**, des données de périodes passées sur le budget et des informations sur les résultats des quatre exercices précédentes sont fournies par secteur et crédits votés dans le "Background to the Budget" présenté chaque année avec le budget. Voir le RONC pour l'Ouganda, Module sur la transparence des finances publiques, paragraphe 27, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm>.

⁵¹ Les prévisions budgétaires à moyen terme font l'objet d'un examen plus détaillé aux paragraphes 107-108 et dans l'encadré 15.

Encadré 7. Budget et rapports sur les finances publiques

Rapport/document	Observations	Relations avec les SFP
Le budget annuel	État détaillé des dépenses autorisées ou à autoriser par l'organe législatif en vertu d'une loi de finances (d'affectation de crédits). Y sont incluses les estimations des recettes et des emprunts. Les opérations sont généralement classées par unité administrative et catégorie de dépenses.	La classification SFP facilite l'établissement des comptes nationaux mais n'est pas universellement appliquée.
Documents accompagnant le budget	Comprennent divers états (par exemple pour les fonds extrabudgétaires, les organismes autonomes, les activités quasi budgétaires, les aléas budgétaires), ainsi que des documents de référence (par exemple sur les perspectives budgétaires et économiques). Le budget annuel et les documents qui l'accompagnent forment la documentation budgétaire.	La présentation du <i>solde global</i> selon le système de SFP est celle qui est préférée, et elle doit être rapprochée de la présentation adoptée dans le budget annuel.
Rapports budgétaires en cours d'exercice	Rapports mensuels ou trimestriels sur les résultats budgétaires qui ressortent des comptes des administrations publiques. Ils peuvent comporter une comparaison de ces résultats avec les prévisions pour la période en question. En outre, des informations y sont régulièrement publiées sur la dette.	La présentation administrative (identique à la présentation adoptée dans le budget annuel) est la plus courante, mais une présentation résumée sur le modèle des SFP est préférée pour le suivi de l'évolution des finances publiques.
Comptes définitifs	Les comptes définitifs sont présentés à l'organe législatif à la fin de l'exercice après vérification destinée à donner une garantie de leur régularité et de leur concordance avec les ouvertures de crédits.	Comme pour le budget annuel. Une présentation résumée selon le système des SFP est rarement fournie.
Rapports financiers	Des rapports sont de plus en plus souvent établis à des fins générales sur la situation et les résultats financiers des administrations publiques. Ces rapports sont plus courants en <i>comptabilité d'exercice</i> , mais le CSP de l'IFAC a récemment mis en place des normes de diffusion des données qui sont applicables à la comptabilité de caisse (voir IFAC (2000b)). Lorsque les budgets publics sont établis sur la base de l'exercice, comme en Australie et en Nouvelle-Zélande , ces rapports financiers servent aussi à renseigner sur la concordance avec les ouvertures de crédits. Dans d'autres pays (comme les États-Unis et la France), la <i>comptabilité d'exercice</i> n'est pas utilisée pour la budgétisation, qui s'effectue principalement sur une base caisse.	Une présentation résumée selon le système des SFP est rarement fournie. Dans certains pays (l'Australie , par exemple), les rapports financiers ont plusieurs usages analytiques, dont la communication de données suivant le système des SFP.
Rapports SFP	Rapports qui fournissent sur les finances publiques des informations analytiques présentées conformément au système des SFP. Ces rapports peuvent être établis sur la base des données calculées pour l'un des rapports susmentionnés, mais, comme la comptabilité d'exercice est la base adoptée dans le système des SFP et d'application plus répandue dans les administrations publiques, il est probable qu'il y aura convergence des classifications retenues dans tous les rapports sur les finances publiques.	

Passifs éventuels, dépenses fiscales et activités quasi budgétaires

2.1.3 Des états décrivant la nature et les conséquences budgétaires des éléments de passif éventuels, des dépenses fiscales et des activités quasi budgétaires doivent faire partie de la documentation budgétaire.

Passifs éventuels

62. Les passifs éventuels représentent des coûts que l'État devra régler si un événement bien précis se produit. Ils ne sont donc pas encore assimilés à des passifs proprement dits⁵². Parmi les exemples de passifs éventuels, on peut citer les *prêts garantis par l'État*. Au moment où la garantie est accordée, l'État n'encourt pas de passif, car cette obligation ne se matérialisera que si l'emprunteur manque à ses engagements. Cependant, en cas de défaut, le prêteur peut faire jouer la garantie et l'État sera obligé de rembourser l'encours du prêt. Le passif éventuel deviendra alors un passif effectif pour l'État, qui devra régler l'obligation. L'encadré 8 présente d'autres exemples de passifs éventuels et décrit les liens entre ces passifs et certaines autres obligations éventuelles de l'État.

63. Les passifs éventuels compliquent la gestion budgétaire car ils suscitent, par leur nature même, des incertitudes quant à leurs effets sur les finances publiques. Le fait qu'ils ont de tout temps échappé à la discipline du processus budgétaire pose là aussi un problème. Dans nombre de pays, les garanties ont proliféré, donnant ainsi lieu à un large «déficit caché» qui n'est pas communiqué⁵³. Les garanties peuvent en outre engendrer un aléa moral car leurs bénéficiaires sont moins incités à la prudence, ce qui accroît la probabilité d'appel de la garantie.

64. Dans la comptabilité de caisse, les passifs éventuels ne sont portés en compte que si et quand l'éventualité en question se matérialise et qu'un paiement est effectué. Par conséquent, contrairement au prêt directement accordé par l'État, qui est enregistré parmi les dépenses au moment du décaissement, le prêt garanti ne sera comptabilisé que lorsque l'État sera appelé à honorer la garantie en faisant un paiement au comptant au prêteur. Cela peut amener l'État à préférer les garanties à des formes de dépenses directes plus transparentes. Même dans le cadre de la comptabilité d'exercice, les passifs éventuels ne sont souvent pas considérés

⁵² Plus précisément, un passif éventuel est, d'après la définition qu'en donne la CSP de l'IFAC, soit a) une obligation éventuelle découlant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la matérialisation ou la non-matérialisation d'un ou plusieurs faits incertains qui échappent parfois au contrôle de l'entreprise, soit b) une obligation présente qui découle d'événements passés mais n'est pas considérée comme un passif à proprement parler car i) il est peu probable que des sorties de ressources porteuses d'avantages économiques seront nécessaires pour régler l'obligation, ou ii) le montant des ressources ne peut être mesuré de façon suffisamment fiable.

⁵³ Voir Polackova (1999).

Encadré 8. Passifs éventuels, autres obligations de l'État et passifs implicites

Parmi les exemples de passifs éventuels on peut citer, outre les garanties de l'État, les cautions, le capital non appelé et les actions en justice à l'encontre de l'État.

Les cautions sont des engagements par lesquels l'État assume des risques spécifiés. Par exemple, lorsqu'une entreprise publique est privatisée, l'État fournit parfois à l'acheteur une caution contre certains risques – par exemple une protection contre le risque de poursuite en justice pour conditions préexistantes. L'État peut en outre émettre une caution dans le cadre de projets d'infrastructure financés par le secteur privé. Le capital non appelé est l'obligation faite à l'État de procurer à une entité dont il est actionnaire des capitaux additionnels lorsqu'elle lui en adresse la demande. Un exemple en est offert par le capital non appelé des institutions financières internationales. Et l'État peut à tout moment faire l'objet d'une action en justice si l'on juge qu'il a dépassé les pouvoirs qui lui ont été conférés.

Il faut distinguer les passifs éventuels des autres obligations ou responsabilités de l'État, telles que l'obligation de verser des pensions à une date ultérieure. En ce qui concerne les pensions dans la fonction publique, celles-ci seront généralement classées parmi les éléments de passif dans la comptabilité d'exercice. Mais il s'agit d'obligations courantes découlant d'événements passés et non de passifs éventuels. À ce jour, aucun pays ayant adopté le système de comptabilité d'exercice ne considère les obligations futures de verser des pensions publiques comme des passifs. Seuls les montants exigibles et payables dans le présent sont assimilés à des passifs⁵⁴.

Il faut également distinguer les passifs éventuels proprement dits de l'obligation de paiement à laquelle l'État peut être soumis à l'avenir en cas de matérialisation de l'éventualité en question, mais qui ne découle ni d'une politique ni d'un contrat. Ces *passifs éventuels implicites* traduisent le fait que l'État a parfois de fortes raisons d'intervenir et d'apporter son concours si certains événements se produisent, bien qu'il n'y soit pas contraint par une politique ou un engagement antérieurs explicites. Un exemple notable en a été donné ces dernières années par la restructuration du secteur financier, dans le cadre de laquelle l'État a effectué des paiements qui ont de loin dépassé tous ceux qu'il s'était explicitement engagé à faire pour protéger les déposants ou institutions. Par souci d'*aléa moral*, il vaut mieux en général éviter de quantifier ces obligations potentielles et de les considérer comme des passifs éventuels explicites. Cependant, elles doivent être ouvertement prises en compte dans l'examen de la politique de finances publiques⁵⁵.

comme des passifs proprement dits, à moins qu'ils ne puissent être quantifiés et qu'ils ne soient jugés susceptibles de donner lieu à un paiement futur de l'État⁵⁶. Ils sont plutôt inclus dans des états complémentaires⁵⁷.

⁵⁴ Les pensions dans la fonction publique et le secteur public sont traitées plus en détail dans l'encadré 12.

⁵⁵ Voir l'étude du Groupe de travail du Forum de stabilité financière (2000), qui traite du passage d'une garantie générale des dépôts, qui vise à éviter l'effondrement du système financier, à une garantie limitée.

⁵⁶ Dans le cas d'un portefeuille de passifs éventuels de même type, comme d'un large portefeuille de garanties de prêts présentant des caractéristiques semblables (par exemple dans le secteur du logement ou de l'agriculture), les données disponibles sur les pertes encourues dans le passé sur les prêts peuvent être suffisantes pour permettre une estimation fiable du coût attendu du programme de garantie. Cette estimation pourrait alors être portée en dépense au budget.

65. Comme il est difficile de quantifier ces passifs, il faut — et c'est là une autre règle fondamentale de la transparence — inclure dans la documentation budgétaire une déclaration qui indique l'objectif de politique publique de chaque prestation donnant lieu à un passif éventuel de l'administration centrale, son échéance et ses bénéficiaires⁵⁸. Mais, lorsque cela est possible, il convient de quantifier les plus importants de ces éléments de passif. La présentation des passifs éventuels dans le budget annuel, dans le rapport soumis en milieu d'exercice à l'organe législatif et dans les comptes définitifs fait partie des pratiques optimales recommandées par l'OCDE. Il y a lieu de les classer par principales catégories et de diffuser des informations sur les appels faits dans le passé à l'État pour qu'il honore sa garantie⁵⁹.

66. Il faut s'appuyer sur un certain nombre de critères pour déterminer quels éléments inclure dans le relevé des passifs éventuels à diffuser. Le CSP de l'IFAC travaille actuellement à l'établissement de directives plus détaillées sur ce sujet. Parmi les aspects précis à considérer figurent les suivants :

- Un élément n'est considéré comme un passif éventuel que si la probabilité qu'il donne lieu à une dépense future est plus que faible. Cependant, lorsqu'il y a peu de chances de voir une dépense se matérialiser mais que le montant risquant d'être appelé est très élevé, il vaut mieux inclure l'élément en question dans le relevé des passifs éventuels. Les garanties dont le montant est inférieur à un seuil fixé pour le pays n'ont pas à être communiquées séparément, mais doivent être incluses dans le total des «autres passifs éventuels quantifiables».
- Certains passifs éventuels ne sont pas quantifiables par nature, comme, par exemple, les cautions pour la protection des agents de l'État contre les poursuites en justice. Dans pareil cas, il suffit de fournir des détails sur la nature et la portée de la caution.
- Dans certains cas, il vaudrait mieux ne pas quantifier les passifs éventuels pour des raisons de politique publique, car il pourrait en résulter un surcroît de coûts ou de risques inutile pour l'État. Par exemple, la divulgation du coût potentiel d'un passif éventuel qui fait l'objet de négociations entre le gouvernement du pays en question et celui d'un autre pays pourrait nuire au pouvoir de négociation du premier. Dans une telle situation, il

⁵⁷ Leur déclaration dans des états complémentaires est aussi possible dans la comptabilité de caisse, voir IFAC, «Exposure Draft 9» (2000b).

⁵⁸ Le relevé des passifs éventuels doit être inclus dans un exposé plus large des aléas du budget (voir le paragraphe 110 et l'encadré 16). La diffusion d'informations sur les passifs éventuels exigera l'établissement d'un système d'information permettant leur comptabilisation.

⁵⁹ La **République tchèque** offre un bon exemple de pays où les passifs éventuels sous forme de garanties sont élevés et où des mesures ont été prises en vue de fournir des informations sur ces garanties dans les documents budgétaires. Voir l'encadré 2 du RONC pour la République tchèque, Module sur la transparence des finances publiques, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/cze/>.

suffirait, ici aussi, de préciser la nature et la portée de l'élément en question. La communication du coût potentiel d'une action en justice à l'encontre de l'État doit toutefois consister à divulguer le montant réclamé, accompagné d'une disposition précisant que ce montant ne représente ni une admission de la validité de la plainte ni une estimation du montant qui pourrait être éventuellement adjugé à l'encontre de l'État.

- Lorsque l'État a constitué des réserves pour tel ou tel imprévu, il convient de le noter dans le relevé des passifs éventuels. Par exemple, un fonds de garantie des dépôts peut disposer d'un montant élevé d'actifs affectés à des emplois spéciaux et sur lesquels des tirages peuvent être effectués si l'une des institutions financières couvertes se trouve en difficulté. Il faut communiquer des informations détaillées sur ces actifs, ainsi que sur le degré de risque de perte auquel l'État demeure exposé⁶⁰.

Dépenses fiscales

67. Les dépenses fiscales comprennent les exonérations d'impôt, les déductions du revenu brut, les crédits d'impôts qui sont déduits de la dette fiscale, les réductions des taux d'imposition et les différés d'impôt (comme l'amortissement accéléré). Elles ont souvent les mêmes effets que les programmes de dépenses explicites. Par exemple, les aides aux particuliers, aux familles ou aux entreprises peuvent être fournies dans le cadre de programmes de dépenses ou sous la forme d'un régime fiscal préférentiel. Une fois introduites, les dépenses fiscales n'ont pas besoin d'être formellement approuvées chaque année par l'organe législatif et ne sont donc pas soumises à un contrôle aussi rigoureux que les dépenses effectives. Aussi la prolifération de ces dépenses peut-elle fortement nuire à la transparence.

68. L'inclusion dans les documents budgétaires d'un rapport sur les principales dépenses fiscales de l'administration centrale est une règle fondamentale de transparence des finances publiques. Ce rapport doit indiquer l'objectif de politique publique de chaque avantage accordé, sa durée et ses bénéficiaires. Lorsque cela est possible, il convient de quantifier les principales dépenses fiscales.⁶¹

⁶⁰ La section 7.6 du code de transparence monétaire et financière stipule que, lorsqu'il existe une garantie de dépôts, des informations sur la nature, les modalités de fonctionnement, le financement et les résultats de ce dispositif doivent être portées à la connaissance du public.

⁶¹ Un cas spécial, qui n'entre pas dans la définition normale des dépenses fiscales, se pose lorsque les administrations publiques, les institutions financières publiques et les entreprises publiques non financières sont exonérées des impôts frappant des opérations analogues du secteur privé. En cas d'application de ces exonérations, il convient de les indiquer et de les chiffrer dans la mesure du possible dans les documents budgétaires.

69. La présentation des coûts estimés de toutes les dépenses dans les documents budgétaires fait partie des pratiques optimales recommandées par l'OCDE, selon lesquelles il conviendrait en outre d'inclure, dans la mesure du possible, une analyse des dépenses fiscales dans l'examen des dépenses générales. Bien que l'estimation des coûts puisse présenter de sérieuses difficultés, la publication des coûts approximatifs des dépenses fiscales et la description de la base d'estimation peut grandement accroître la transparence des finances publiques⁶². Un certain nombre de pays de l'OCDE publient régulièrement une estimation des dépenses fiscales. L'encadré 9 donne des détails sur les pratiques suivies par divers pays.

Encadré 9. Diffusion d'informations sur les dépenses fiscales

L'Allemagne et les États-Unis ont été les premiers pays à donner des informations sur les dépenses fiscales, à la fin des années 60. La publication de ces informations est désormais imposée par la loi dans au moins neuf pays de l'OCDE (l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, l'Espagne, les États-Unis, la France, la Grèce et le Portugal). La plupart des pays qui communiquent des informations le font chaque année; en Australie, en Belgique, en Espagne, en Finlande, en France, en Grèce, au Portugal et en Suède, le rapport sur les dépenses fiscales est explicitement lié au processus budgétaire. En Grèce, le budget de l'administration centrale doit s'accompagner du budget des dépenses fiscales. Une enquête menée en 1999 par l'OCDE indique que les trois quarts des pays membres de l'organisation communiquent régulièrement des informations sur les dépenses fiscales. Environ la moitié d'entre eux les incluent dans la documentation budgétaire. Le Brésil présente des informations partielles sur les dépenses fiscales dans le budget annuel. La communication de ces informations est exigée par la Constitution et par la loi sur la responsabilité en matière de finances publiques. En Corée, les informations sur les dépenses fiscales directes sont présentées à l'Assemblée nationale depuis 1999.

En Allemagne, les dépenses fiscales sont publiées dans le cadre d'un rapport sur les subventions, qui englobe toutes les formes de concours de l'administration fédérale, qu'il s'agisse de dépenses directes ou de dépenses fiscales. (La plupart des États soumettent des rapports analogues à leur parlement). Le rapport indique le manque à percevoir pour les deux exercices précédents, l'exercice en cours et l'exercice suivant. Le rapport sur les subventions fédérales indique pour chaque poste de dépense fiscale le manque à percevoir pour le budget fédéral et pour toutes les autorités territoriales. Il couvre une large gamme d'impôts directs et indirects, classés par secteur d'activité et, dans chaque secteur, par type d'impôt. Outre les rapports biennaux réguliers, des rapports plus détaillés sont établis sur chaque secteur, et des calculs supplémentaires sont effectués s'il est prévu de modifier les lois. Pour qu'elles ne finissent pas par faire partie intégrante du régime fiscal, certaines dépenses fiscales peuvent être conçues de manière à devenir caduques au terme d'un certain délai (c'est le cas des incitations à l'investissement en Allemagne orientale). Les rapports sur les subventions sont soumis au parlement fédéral où ils sont examinés par divers comités. Ils sont soumis à l'examen de la Cour fédérale des comptes. Des instituts d'études économiques indépendants analysent les effets économiques et l'efficacité des subventions et calculent de leur côté l'ampleur des dépenses fiscales (et de façon plus générale des subventions).

⁶² La quantification des dépenses fiscales est un processus particulièrement complexe qui exige la définition d'un régime fiscal de référence en l'absence de dépenses fiscales et, dans une approche plus compliquée, l'adoption d'hypothèses concernant l'effet du comportement des dépenses fiscales. Voir OCDE (1984, 1996) et Gouvernement du Canada, Dépenses fiscales et évaluations 2000, à http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp_e.html.

Activités quasi budgétaire

70. Des activités quasi budgétaires peuvent être exercées par la banque centrale, les institutions financières publiques et les entreprises publiques non financières. L'encadré 10 donne une liste des différents types d'activités quasi budgétaires. Contrairement aux activités budgétaires explicites, les activités quasi budgétaires sont souvent introduites par simple décision administrative, ne font pas l'objet d'inscriptions au budget, ni de rapports budgétaires, et échappent généralement au contrôle de l'organe législatif et du public. Elles sont instituées par l'État dans divers buts, par exemple pour promouvoir certaines activités, redistribuer le revenu ou recouvrer des recettes. En raison de leur manque de transparence, les activités quasi budgétaires peuvent s'autoperpétuer. Elles peuvent en outre avoir des conséquences donnant lieu à une plus grande opacité. Par exemple, l'obligation faite aux entreprises publiques non financières d'acheter des intrants à des monopoles publics peut amener ces entreprises à exercer des pressions pour être exemptées d'autres réglementations ou d'impôts en compensation de la perte de rentabilité résultant de l'activité quasi budgétaire.

Encadré 10. Types d'activités quasi budgétaires

Opérations liées au système financier

Prêts bonifiés

Taux débiteurs réglementés

Pratiques de réescompte préférentiel

Prêts consentis sans garanties suffisantes et à des débiteurs de qualité inférieure

Garanties de prêts

Réserves obligatoires sous-rémunérées

Plafonnement du crédit

Opérations de sauvetage

Opérations liées au régime de change

Taux de change multiples

Dépôts préalables à l'importation

Dépôts sur les achats d'actifs étrangers

Subvention de l'assurance sur le risque de change

Opérations liées au secteur des entreprises commerciales

Tarifs inférieurs aux prix du marché

Prestation de services non commerciaux (par ex., services sociaux)

Détermination des prix en fonction des objectifs de recettes budgétaires

Prix versés aux fournisseurs supérieurs aux prix du marché

71. Pour plusieurs raisons, il importe d'identifier les activités quasi budgétaires, de les quantifier, si possible, et de diffuser des informations à leur sujet. Premièrement, lorsque les activités quasi budgétaires sont de vaste ampleur, le solde budgétaire cesse d'être un indicateur fiable de la situation financière de l'État, ce qui complique l'élaboration de la politique de finances publiques. Deuxièmement, les statistiques de recettes et dépenses publiques ne rendent pas compte de la taille exacte de l'administration publique. Troisièmement, les activités quasi budgétaires peuvent donner lieu à des passifs éventuels implicites. C'est ce qui se produirait, par exemple, si l'État ordonnait à une institution

financière publique de garantir un prêt qui pourrait nuire à sa rentabilité et nécessiter en fin de compte une injection de capitaux de sa part. Enfin, parce que les activités quasi budgétaires ont souvent un effet de redistribution, il importe qu'elles soient soumises au contrôle du public.

72. La diffusion d'informations sur les activités quasi budgétaires est toutefois une opération complexe et soulève un certain nombre de questions. Par exemple, pour ce qui est des activités quasi budgétaires de la banque centrale, ce n'est que lorsque leurs effets financiers apparaîtront intégralement au compte des profits et pertes de l'exercice où ils se produisent que l'impact de ces activités se fera sentir sur le budget, sous la forme d'une variation des transferts de bénéfices de la banque centrale à l'État⁶³. Il en découle un certain nombre de conséquences du point de vue de la transparence.

- Même si toutes les activités quasi budgétaires ont un effet immédiat sur le compte de profits et pertes de la banque centrale et la totalité des bénéfices est transférée à l'administration centrale, ces activités budgétaires sont effectivement déclarées sur une base nette et peu d'informations sont disponibles sur les flux bruts sous-jacents⁶⁴.
- Si la banque centrale conserve une fraction de ses bénéfices sous forme de réserves, le coût des activités quasi budgétaires est couvert en partie par le budget de l'administration centrale et en partie par une augmentation des réserves de la banque centrale plus faible que ce ne serait le cas en l'absence d'activités quasi budgétaires⁶⁵.
- La banque centrale se livre parfois à des activités quasi budgétaires d'une ampleur telle qu'elle enregistre une perte, mais les pertes de la banque centrale ne sont pas inscrites dans les dépenses de l'administration centrale⁶⁶.
- Les effets de certaines activités quasi budgétaires n'apparaissent pas immédiatement au compte de profits et pertes de la banque centrale; par exemple, les prêts bonifiés peuvent se traduire par une surévaluation des actifs de la banque centrale au lieu

⁶³ Dans certains cas, le produit d'activités quasi budgétaires de la banque centrale est directement transféré au budget (par exemple les recettes procurées par un système de taux de change multiples).

⁶⁴ Il s'écoule normalement un certain délai entre le moment où l'activité quasi budgétaire a lieu et produit son effet sur le compte de profits et pertes de la banque centrale et celui où les bénéfices de la banque sont transférés à l'administration centrale.

⁶⁵ Dans certains cas, la législation sur la banque centrale stipule qu'au-delà d'un certain seuil de réserves, tous les bénéfices doivent être transférés à l'administration centrale. De façon plus générale, le taux marginal de transfert est susceptible de varier d'une période à l'autre.

⁶⁶ Il n'est pas rare que les banques centrales des pays en développement enregistrent des pertes considérables; il est arrivé que les pertes sur un an dépassent 5 % du PIB. Voir Robinson et Stella (1993).

d'une réduction de l'excédent opérationnel⁶⁷; en outre, les passifs éventuels de la banque centrale — tels que les garanties de taux de change, qui peuvent atteindre des montants considérables — ne sont enregistrés parmi les dépenses que lorsque l'éventualité se concrétise et que le passif devient exigible.

Certaines des considérations qui précèdent valent aussi pour la transparence des activités quasi budgétaires exercées par les institutions financières publiques et les entreprises publiques non financières. Dans le cas de la banque centrale, ses opérations de politique monétaire peuvent avoir d'importants effets budgétaires. Par exemple, la stérilisation des entrées de devises peut avoir un effet négatif sensible sur la rentabilité de la banque centrale et, partant, sur ses transferts de bénéfices au budget. Il est vrai que la stérilisation est opérée à des fins monétaires (et n'est donc pas une activité quasi budgétaire), mais il est néanmoins important de faire état de ses répercussions financières dans le rapport annuel de la banque centrale.

73. Étant donné la nature et l'importance potentielle des activités quasi budgétaires de la banque centrale pour le budget, il y a lieu, en principe, de tenir compte de ces activités pour évaluer la situation des finances publiques. Cependant, l'identification et la quantification des activités quasi budgétaires sont des opérations difficiles et sujettes à controverse. Cela est particulièrement vrai pour le secteur des entreprises publiques, où la fiscalité et les subventions ne sont souvent pas transparentes. Il faut faire preuve de sens pratique dans le choix des activités quasi budgétaires à publier, et la dimension financière est certainement l'un des principaux critères à retenir.

74. Les facteurs précédents étant pris en compte, l'une des règles fondamentales de la transparence exige que soit compris dans les documents budgétaires un état des activités quasi budgétaires indiquant l'objectif de politique publique de chacune de ces activités, sa durée et ses bénéficiaires. L'observation de cette règle nécessite ce qui suit :

- Les états financiers de la banque centrale, des institutions financières publiques et des entreprises publiques non financières, approuvés par des vérificateurs indépendants, doivent être publiés peu après la fin de chaque exercice.
- Le rapport annuel de la banque centrale doit indiquer les activités de politique non monétaire qu'elle exerce pour le compte de l'État; celui des institutions financières publiques et des entreprises publiques non financières doit faire état des services non

⁶⁷Ces crédits bonifiés doivent être distingués des opérations de réescompte de la banque centrale. Ces dernières sont de nature monétaire et doivent être considérées comme faisant intervenir un échange d'actifs de valeur égale. Le réescompte est accordé à des institutions solvables et intégralement garanti, souvent aux taux d'intérêt du marché ou à des taux de pénalisation. Lorsque le réescompte est fourni à des taux inférieurs à ceux du marché, la bonification doit être considérée comme une activité quasi budgétaire. De même, les réserves obligatoires non rémunérées (ou sous-rémunérées) qui peuvent représenter un important prélèvement sur les institutions financières lorsque les taux d'intérêt sont élevés, doivent elles aussi être considérées comme relevant d'activités quasi budgétaires.

commerciaux dont la prestation leur est imposée par l'État; et les institutions financières publiques doivent diffuser des informations sur les prêts à des organismes publics apparentés, ainsi que sur les créances improductives.

Les états des activités quasi budgétaires pourraient être dressés par le ministère central chargé du budget sur la base d'informations fournies par la banque centrale et d'autres organismes publics qui se livrent à des activités quasi budgétaires⁶⁸.

75. Les états des activités quasi budgétaires doivent présenter suffisamment d'informations pour permettre d'évaluer, au moins dans une certaine mesure, l'importance que chacune de ces activités peut avoir pour le budget⁶⁹. Il y a lieu de quantifier, si l'on peut, les principales activités de ce type. Cependant, s'il est souvent possible de donner une indication de l'ordre de grandeur des effets budgétaires, comme le montre l'encadré 11, il est parfois difficile de les quantifier de façon précise⁷⁰. Par exemple, les informations données sur une garantie de taux de change émise par la banque centrale pourraient comprendre automatiquement la valeur des garanties appelables et leur coût si elles étaient appelées au taux de change en vigueur. Mais une quantification précise exige une estimation de la probabilité qu'une garantie soit appelée, et celle-ci est difficile à connaître. Si une estimation est fournie, il faut en préciser la base de calcul.

76. Lorsque le secteur privé est amené à exercer des activités de nature quasi budgétaire, l'inclusion de celles-ci dans les rapports sur ce type d'activités est affaire de jugement. En général, comme indiqué précédemment, il importe de considérer ces activités du point de vue de la transparence des règlements. Cependant, les garanties ou cautions accordées par l'État au secteur privé (par exemple pour des projets d'infrastructure) doivent être incluses dans le relevé des passifs éventuels⁷¹.

⁶⁸ Le code de transparence monétaire et financière fournit à la banque centrale la base nécessaire à la communication des informations de cette nature.

⁶⁹ Par exemple, il conviendrait d'inclure: dans les informations sur un prêt garanti, le montant et la durée du prêt en question; dans les informations sur un prêt bonifié, le montant et la durée du prêt et son taux d'intérêt; dans les informations sur une subvention à la consommation accordée par une entreprise publique non financière, au moins certaines indications de la différence entre le prix pratiqué et le prix de revient.

⁷⁰ Voir Mackenzie et Stella (1996) pour un examen plus détaillé des difficultés à estimer l'ampleur des activités quasi budgétaires.

⁷¹ Voir, par exemple, les informations détaillées communiquées par le gouvernement du Royaume-Uni sur les projets d'infrastructure financés à l'aide de ressources privées. Il s'agit d'estimations des dépenses d'équipement sectorielles effectuées par le secteur privé dans le cadre de contrats signés avec l'État pour l'exercice précédent et les trois exercices suivants; et de prévisions des paiements de services au titre des nouveaux projets d'investissement privés pour les 25 exercices suivants. Voir <http://www.hm-treasury.gov.uk/budget2000/fsbr/chapc.htm>.

77. Les lignes directrices de l'OCDE ne s'étendent pas à la diffusion d'informations sur les activités quasi budgétaires. Cependant, la pratique optimale est celle qui consiste à communiquer des estimations chiffrées des effets de ces activités sur le budget, et à fournir des informations sur la base de calcul.

Encadré 11. Estimation des effets des activités quasi budgétaires sur les finances publiques

L'estimation des effets de certaines activités quasi budgétaires sur les finances publiques est une opération relativement simple. Les informations nécessaires à cet effet sont parfois fournies par les documents comptables (par exemple, le coût pour une entreprise publique non financière de la prestation de services sociaux). D'autres, toutefois, sont plus difficiles à chiffrer. Les exemples ci-dessous illustrent la manière de chiffrer les activités quasi budgétaires dans deux cas relativement simples.

Exemple 1 : prêt bonifié accordé par une institution financière publique

Une banque d'État consent un prêt de 10 millions de dollars à un taux d'intérêt de 5%. Les taux d'intérêt du marché pour des prêts comparables vont de 15 à 20%, selon les éléments spécifiques de risque de crédit qui entrent en ligne de compte. La bonification annuelle est estimée à 1-1,5 million de dollars. En l'absence de tout facteur justifiant l'application d'une autre base d'estimation, le coût de l'activité quasi budgétaire à déclarer devrait être le point médian de cette fourchette, soit 1,25 million de dollars.

Exemple 2 : taux de change multiples

La banque centrale applique un taux de change spécial de 2,75 unités de monnaie nationale (UMN) pour un dollar aux exportations de produits miniers et de 2 UMN pour un dollar aux importations de denrées de première nécessité. Étant donné que le taux de change central est de 3 UMN pour un dollar, le taux spécial représente un prélèvement sur les exportations de produits miniers et une subvention pour les importations de denrées. Si les exportations de produits miniers s'élèvent au total à 3 milliards de dollars et les importations de denrées à 300 millions de dollars, les effets de l'activité quasi budgétaire peuvent être estimés et déclarés comme suit :

Prélèvement quasi budgétaire sur les exportations de produits miniers :
 $(3-2,75) \text{ UMN}/\$ \times (\$3.000.000.000) = 750.000.000 \text{ UMN}$

Subvention quasi budgétaire des importations de denrées :
 $(3-2) \text{ UMN}/\$ \times (\$300.000.000) = 300.000.000 \text{ UMN}$

Dans cet exemple, la banque centrale enregistre un gain net de 450.000.000 UMN.

Endettement et actifs financiers

2.1.4 L'administration centrale doit publier des renseignements complets sur le niveau et la composition de son endettement et de ses actifs financiers.

78. Il s'agit là d'une règle fondamentale de transparence des finances publiques. Des informations fiables sur les passifs et les actifs financiers de l'État sont essentielles pour permettre à celui-ci d'évaluer sa capacité de financer ses activités et d'assurer le service de sa dette, ainsi que d'estimer le montant de recettes dont il aura besoin dans le futur pour honorer tous ses *engagements* actuels. Elles servent en outre de base à l'évaluation de la viabilité des finances publiques. Le meilleur moyen de communiquer des informations sur la dette et les actifs financiers est celui qui consiste à inclure parmi les documents budgétaires publiés le *compte de patrimoine des administrations publiques*. Comme indiqué dans l'encadré 12,

Encadré 12. Questions soulevées par le comptes de patrimoine des administrations publiques

En ce qui concerne la diffusion d'informations sur le compte de patrimoine, la pratique optimale est celle qui consiste à publier, avec le budget annuel et les comptes définitifs, soit :

- un compte de patrimoine présentant le total des passifs des administrations publiques (et non seulement leurs dettes), ainsi qu'un inventaire de tous les actifs corporels de l'administration centrale, ou
- un compte de patrimoine intégral qui retrace tous les passifs ainsi que tous les actifs financiers et corporels de l'administration centrale.

Les administrations publiques ont généralement un montant élevé de passifs autres que la dette publique. Un exemple important en est l'obligation future de verser des pensions à des agents de la fonction publique selon des dispositifs contractuels ou juridiques en vigueur. Il s'agit en général d'obligations non capitalisées qui sont d'ordinaire classées, dans la comptabilité d'exercice, au passif du compte de patrimoine. Les principales hypothèses sur lesquelles repose l'évaluation de cet élément de passif y sont indiquées, ainsi que sa variation par rapport à l'exercice précédent, et les principales raisons de son évolution. Parmi les autres passifs figure les comptes à payer, les intérêts courus, les traitements et salaires à payer, les paiements à verser au titre de transferts, les passifs d'ordre environnemental et les obligations d'indemnisation pour sinistres⁷².

Dans la comptabilité d'exercice, un complément d'information sur diverses questions est généralement fourni dans des notes supplémentaires, qui apportent des précisions en particulier sur les passifs éventuels et les engagements. Ces derniers sont des dispositifs contractuels déjà établis qui engagent la responsabilité future de l'État. Parmi les exemples de tels dispositifs on peut citer les baux pluriannuels d'immeubles et les contrats d'acquisition ou de construction futures d'actifs en capital. Des informations sont en outre communiquées sur les lignes de crédit non utilisées.

Dans la comptabilité d'exercice à part entière, tous les actifs corporels sont évalués et inscrits au compte de patrimoine. Cela pose des problèmes d'évaluation importants et complexes, et les pays industrialisés divergent dans leurs points de vue sur l'utilité de cette opération par rapport à son coût. Dans la *comptabilité d'exercice modifiée*, les renseignements sur les actifs corporels se limitent à un complément d'information (par exemple sur la date et le coût d'acquisition) tiré d'un registre d'actifs.

Cependant, même un compte de patrimoine intégral, établi conformément aux principes comptables généralement reconnus (GAAP), est loin de pouvoir fournir toutes les informations pertinentes sur les ressources et les obligations des administrations publiques. En effet, certaines de leurs obligations importantes, telles que les paiements futurs au titre de la sécurité sociale et de l'aide sociale, ne sont généralement pas considérés, à ce jour, comme des passifs dans les pays qui ont adopté le système de comptabilité d'exercice. Seuls les montants exigibles et payables dans le présent sont classés parmi les éléments de passif. Les obligations futures n'ont pas été considérées comme répondant aux critères de définition et de comptabilisation d'un élément de passif. Ni ne le sont d'ailleurs les impôts futurs, ou le pouvoir de taxation, qui fait parmi des actifs des administrations publiques. Conscients des différences importantes qui existent entre la comptabilité patrimoniale du secteur public et celle du secteur privé, les pays qui optent pour la version intégrale du compte de patrimoine fournissent souvent des renseignements détaillés sur les actifs et passifs de gestion des avoirs non financiers. Les **États-Unis**, par exemple, publient, outre le relevé de leur compte de patrimoine, des informations sur des actifs tels que ceux qui sont liés à la défense, les actifs naturels et les biens patrimoniaux, ainsi que sur leurs obligations de sécurité sociale⁷³. Des prévisions à long terme sur les recettes et les dépenses des administrations publiques sont également fournies dans ce contexte.

⁷² La définition et la comptabilisation des passifs sont traitées dans IFAC (2000a).

⁷³ Pour de plus amples détails sur la comptabilité patrimoniale aux États-Unis, voir *United States: Analytical Perspectives*, Budget of the United States (publication annuelle), à <http://w3.access.gpo.gov/usbudget/fy2001/maindown.html>.

l'établissement de ce compte soulève un certain nombre de questions complexes qu'il faut résoudre. Cependant, en cas de publication d'un compte de patrimoine pour les administrations publiques, celui-ci devrait en principe retracer les passifs et actifs financiers ainsi que les actifs non financiers des administrations publiques. Lorsque les actifs non financiers n'y figurent pas, il y a lieu de tenir un registre de ces actifs et d'en inclure la liste dans la documentation budgétaire.

Informations sur l'endettement

79. Les informations doivent couvrir l'ensemble de la dette de l'administration centrale, y compris les titres, prêts et dépôts⁷⁴. Il convient d'indiquer, à des fins de comparaison, le niveau d'endettement à la date de diffusion des données actuelles ainsi qu'à la date de diffusion des données précédentes. Les méthodes et pratiques d'évaluation (par exemple, la réévaluation de la dette indexée)⁷⁵, ainsi que toute caractéristique spéciale des instruments de dette ou tout élément de passif non intégrés dans les informations, doivent figurer parmi les postes pour mémoire. La classification et la définition de la dette doivent être conformes aux pratiques reconnues au niveau international (Manuel de SFP ou OCDE (1998), par exemple). En outre, il y a lieu de communiquer des informations, le cas échéant, sur les fonds d'amortissement de la dette.

80. La dette doit être ventilée sur la base de son échéance résiduelle, et classée selon qu'elle est à court (moins de 12 mois), moyen ou long terme⁷⁶. Une ventilation des composantes intérieure et extérieure de la dette doit aussi être fournie, le cas échéant, sur la base de la résidence, de la monnaie d'émission (y compris de la variable d'indexation), par créancier et/ou instrument de dette. S'il y a des arriérés, il faut diffuser les données y afférentes, avec classement séparé des intérêts d'arriérés et des arriérés de principal. Les échanges de créances doivent eux aussi être déclarés. La pratique optimale dans ce domaine est représentée par la NSDD, qui exige en outre la communication de données sur la dette garantie et encourage celle de projections du service de la dette.

Informations sur les actifs financiers

81. Les données communiquées sur les actifs financiers doivent couvrir tous les actifs de l'administration centrale détenus à la date de publication, ainsi qu'à la date de publication des

⁷⁴Les normes de communication des données sur la dette ici décrites sont fondées sur celles du Système général de diffusion des données (SGDD) (<http://dsbb.imf.org/=gdds>). Pour une étude des questions relatives à la diffusion des informations sur la dette et les actifs financiers de l'État, voir IFAC (2000a). La dette garantie par l'État doit figurer sur le relevé des passifs éventuels.

⁷⁵La dette indexée est la dette libellée en monnaie nationale dont la valeur nominale est indexée sur une monnaie étrangère, l'inflation ou le prix d'un produit (or ou pétrole, par exemple).

⁷⁶Si l'échéance résiduelle n'est pas connue, l'échéance initiale peut être indiquée.

données précédentes. Les informations publiées doivent bien préciser les principes de comptabilité qui ont été appliqués à l'évaluation des actifs.

82. Les actifs financiers sont ceux dont l'administration centrale dispose pour régler ses passifs ou honorer ses engagements ou pour financer des activités futures. Les actifs financiers à déclarer comprennent les liquidités et leurs équivalents⁷⁷, les autres actifs monétaires, tels que l'or et les placements, et les prêts et avances. Outre les informations sur les actifs financiers répartis entre ces catégories, il convient de publier les données ventilées à l'intérieur de chaque catégorie. Par exemple, les investissements peuvent être répartis entre les titres directement négociables, les prises de participation dans les sociétés privées, les investissements de portefeuille dans les entreprises privées et les fonds placés dans les institutions internationales. Les sommes à recevoir au titre de prêts et avances peuvent être ventilées par secteur (par exemple, les prêts à l'agriculture, les prêts d'études et les prêts au logement), et à l'intérieur de chaque secteur par grand programme de prêt.

83. Les réserves en devises détenues par la banque centrale ne doivent pas être incluses dans l'état des actifs financiers utilisés par l'administration centrale aux fins de la politique de finances publiques. Ces réserves sont généralement destinées à la couverture des importations et à d'éventuelles interventions sur le marché des changes, bien qu'il soit admis que, dans certains pays, l'administration centrale les a employées à d'autres fins, notamment le remboursement de dettes, même lorsqu'elles sont détenues par une banque centrale indépendante. Les réserves en devises doivent toutefois être communiquées, généralement par la banque centrale, en vertu d'autres règles de transparence (c'est-à-dire dans le contexte des normes monétaires ou statistiques).

84. Il convient de signaler, pour mémoire, toute caractéristique particulière des actifs financiers, par exemple s'ils servent à garantir une dette ou une autre obligation spécifique, ou toute restriction imposée à l'utilisation d'un actif ou du revenu tiré de cet actif. Tous les actifs financiers exclus des informations communiquées doivent aussi être indiqués.

85. Les principes directeurs de l'OCDE comprennent la divulgation des actifs non financiers mais non la publication d'un compte de patrimoine des administrations publiques. La comptabilité d'exercice exigerait que l'on évalue les actifs non financiers.

Situation consolidée des administrations publiques

2.1.5 Lorsque les échelons infranationaux de l'administration jouent un rôle significatif, leur situation financière globale et la situation financière consolidée de l'ensemble de l'administration publique doivent être publiées.

⁷⁷Les liquidités et leurs équivalents comprennent l'encaisse, les dépôts à vue et les placements à court terme très liquides immédiatement convertibles en espèces.

86. Bien que le Code porte sur les opérations des administrations publiques, il est reconnu qu'il est souvent difficile pour les administrations publiques autres que l'administration centrale de communiquer des données budgétaires à la date où le budget de celle-ci est présenté, notamment lorsqu'elles ne sont pas tenues de coordonner la présentation de leur budget avec celle du budget de l'administration centrale. Lorsque la structure de ces autres échelons des administrations publiques est très complexe, il peut également être difficile en pratique de recueillir les données budgétaires en temps voulu. Dans ces conditions, certains pays risquent de ne pouvoir présenter des informations à jour sur la situation budgétaire consolidée des administrations publiques.

87. Il est possible que beaucoup de pays ne soient pas en mesure de présenter une situation budgétaire consolidée pour les administrations publiques. Ces pays doivent essayer de communiquer au moins des informations ex post sur ces administrations, par exemple dans des rapports établis sur la base des comptes de la nation, à condition qu'ils donnent des résultats budgétaires effectifs pour les différentes composantes des administrations publiques⁷⁸. Une règle fondamentale de transparence des finances publiques exige que – lorsque les échelons infranationaux sont dotés de compétences importantes en matière d'imposition et de dépenses ou jouissent d'une grande capacité d'emprunt, ou encore reçoivent des transferts de montant élevé – leur situation budgétaire consolidée soit publiée. Ces échelons des administrations publiques doivent également diffuser des informations sur leurs activités extrabudgétaires, leur dette, leurs actifs financiers, leurs passifs éventuels et leurs dépenses fiscales, ainsi que sur les activités quasi budgétaires des institutions financières publiques et des entreprises publiques non financières qui relèvent d'eux.

88. La pratique optimale consiste en la publication d'informations exhaustives par tous les échelons des administrations publiques. Cependant, l'approche suivie à cet égard varie considérablement d'un pays à l'autre. La pratique optimale est celle qui suit l'un ou l'autre des modèles suivants : ou bien des données exhaustives sont établies par tous les échelons des administrations publiques sur la base d'une classification uniforme, et une situation consolidée des administrations publiques est présentée avec le budget annuel de l'administration centrale, ou bien les échelons infranationaux des administrations publiques qui sont des organismes budgétaires indépendants sont soumis à la même règle de transparence des finances publiques que l'administration centrale.⁷⁹

⁷⁸ Pour les échelons infranationaux des administrations publiques, il n'est pas nécessaire de prendre comme base de calcul les résultats effectifs de l'ensemble des administrations. Il est possible d'utiliser à leur place les résultats d'une enquête par sondage portant sur les résultats budgétaires effectifs pour une fraction significative de toutes les opérations de ces administrations.

⁷⁹ L'**Australie** est un bon exemple de pays qui suit dans l'ensemble ces deux modèles à la fois. Les États sont des entités souveraines indépendantes qui ne présentent pas leur budget avec celui de l'administration centrale. Cependant, ils sont fortement tributaires des dons de l'administration centrale. Par conséquent, un effort considérable a été fait en vue d'aligner la présentation statistique sur les normes internationales pour tous les échelons des administrations publiques de façon à ce que la politique budgétaire puisse être centrée sur les administrations publiques. Les **États-Unis** offrent un bon exemple de recours aux forces du marché (et à

Obligations concernant la publication d'informations

2.2 Un engagement public de diffuser en temps voulu des informations sur les finances publiques doit être pris.

89. Le Code propose de bonnes pratiques concernant : 1) les engagements de diffuser des informations; 2) le calendrier de diffusion de ces informations.

Engagements de diffuser des informations

2.2.1 La publication d'informations sur les finances publiques doit être une obligation légale de l'administration publique.

90. La crédibilité de l'État peut souffrir de décisions arbitraires quant à la diffusion d'informations sur les finances publiques, à la date de la diffusion, au détail des informations et à leurs destinataires. Les administrations publiques sont souvent plus enclines à diffuser des informations lorsqu'elles sont bonnes plutôt que lorsqu'elles sont mauvaises. L'application irrégulière prolongée d'une politique de diffusion prompte et intégrale des informations peut engendrer de fortes incertitudes quant à la situation véritable des finances publiques.

91. Pour établir leur crédibilité, les administrations publiques doivent être tenues par la loi de publier des informations sur leur situation financière. Il s'agit-là d'une règle fondamentale de transparence des finances publiques. La pratique optimale est celle qui consiste à faire de la publication d'un large éventail d'informations budgétaires (y compris des documents officiels de politique de finances publiques), avec précisions et justifications bien claires des exceptions, une obligation légale. Des exemples de législation nationale représentant une pratique optimale en matière de fixation de normes claires pour la diffusion d'informations sur les finances publiques sont présentées dans l'encadré 13.

92. Dans certains pays, les lois sur la liberté de l'information exigent des administrations publiques qu'elles mettent à la disposition du public, sur demande, toutes les informations en

l'autoréglementation) pour discipliner les échelons inférieurs des administrations publiques. Étant donné le degré d'indépendance des administrations étatiques, la politique budgétaire nationale est centrée sur le budget fédéral. En général, tous les échelons observent de strictes normes de transparence des finances publiques. Le gouvernement fédéral établit ex post une situation consolidée des administrations publiques.

Encadré 13. Législation budgétaire et transparence des finances publiques

La loi sur la responsabilité en matière de finances publiques (LRFP) adoptée par la **Nouvelle-Zélande** en 1994 a ouvert la voie en fixant des normes légales de transparence de la politique de finances publiques et de publication d'informations budgétaires, et en rendant les administrations publiques formellement responsables envers le public de leurs résultats budgétaires. Une loi analogue, la Charte d'honnêteté en matière budgétaire (CHB), a été promulguée en **Australie**, et le **Royaume-Uni** a adopté un Code de stabilité des finances publiques. Les normes de transparence des finances publiques établies par ces lois nationales sont généralement beaucoup plus rigoureuses que celles que propose le Code.

Principes et normes définis par la LRFP

La LRFP énonce cinq principes de gestion responsable des finances publiques, qui consistent à :

- ramener la dette publique à des niveaux prudents;
- imposer le maintien d'un solde de fonctionnement positif en moyenne sur une période raisonnable;
- maintenir le patrimoine net à un niveau suffisant pour amortir les chocs;
- gérer les aléas du budget;
- assurer des taux d'imposition prévisibles et stables.

Les administrations publiques sont autorisées à déroger temporairement à ces principes, à condition que ces dérogations soient clairement justifiées et que les administrations concernées indiquent le plan d'action et le calendrier précis qu'elles entendent suivre pour revenir à ces principes.

La LRFP précise ensuite clairement la façon dont les pouvoirs publics doivent communiquer des informations sur les politiques proposées et les résultats obtenus de manière à donner à l'organe législatif et au public l'assurance que les principes de gestion des finances publiques sont respectés. Aux termes de la LRFP, les administrations publiques sont tenues de :

- publier, au plus tard le 31 mars pour l'exercice budgétaire commençant le 1^{er} juillet, une déclaration de politique budgétaire indiquant les priorités stratégiques du budget à venir, les intentions pour le court terme et les objectifs budgétaires à long terme;
- indiquer dans les mises à jour régulières des informations économiques et budgétaires les effets des décisions en matière de finances publiques sur une période prévisionnelle de trois ans;

- présenter toutes les informations financières conformément aux pratiques comptables généralement reconnus (à cet effet, elles doivent fournir un ensemble complet d'états et rapports financiers prévisionnels – état des résultats, compte de patrimoine, état des flux de trésorerie, relevé des emprunts et tout autre document rendant dûment compte de leur situation financière)
- soumettre toutes les informations requises par la LRFP à une commission parlementaire spéciale.

Parmi les informations dont publication est exigée par la LRFP figurent notamment : une mise à jour sur la situation économique et budgétaire qui doit être publiée avec un préavis de 42 à 14 jours avant toute élection générale; des projections des tendances budgétaires sur une période de dix ans au moins; et l'état des engagements des administrations publiques et des aléas budgétaires spécifiques, y compris les passifs éventuels. (Voir <http://www.treasury.govt.nz/publications/>.)

Lois analogues

La CBH australienne et le Code de stabilité du Royaume-Uni reposent sur des principes analogues à ceux de la LRFP. En partie du fait de la structure fédérale du pays, la charte australienne donne une importance particulière à la fonction de l'Office des statistiques qui est d'établir les normes de diffusion des informations sur les finances publiques pour tous les échelons des administrations publiques. Elle stipule en outre la publication d'un rapport comptable intergénérationnel tous les cinq ans et d'un rapport sur les dépenses fiscales. Certains de ces éléments, comme les informations sur les dépenses fiscales, viennent renforcer et développer les pratiques administratives existantes tandis que d'autres représentent de nouvelles règles.

leur possession, sous réserve de certaines exceptions clairement spécifiées (qui ont généralement trait à la sécurité nationale, aux relations avec l'étranger, à l'intérêt économique national, à l'obligation de confidentialité envers des tiers, à l'application de la loi et à la

protection de la vie privée). Ces lois peuvent établir une présomption en faveur de la diffusion d'informations et c'est alors aux administrations publiques qu'il incombe de prouver que la non-diffusion d'informations est dans l'intérêt général⁸⁰.

Calendrier de diffusion

2.2.2 Le calendrier de diffusion des informations sur les finances publiques doit être annoncé à l'avance.

93. Comme le prévoit le SGDD, les calendriers de diffusion des données doivent être annoncés pour l'année à venir, indiquant la date limite de publication des rapports annuels et une fourchette de dates pour des rapports plus fréquents⁸¹. Par exemple, pour un rapport budgétaire donné, le calendrier pourrait indiquer qu'il sera publié entre le 15 et le 18 d'un mois spécifié. Les pays devraient aussi largement diffuser le nom et l'adresse d'un service ou d'une personne chargés de donner les informations les plus récentes quant à la date probable de publication. Les autorités devraient s'engager à communiquer simultanément les rapports et données budgétaires à toutes les parties intéressées.

94. La pratique optimale correspond aux modalités plus rigoureuses stipulées dans la NSDD⁸². Par exemple, lorsque le calendrier de diffusion indique une date limite ou une fourchette de dates, le pays annoncerait, au plus tard à la fermeture des bureaux la semaine précédente, la date précise de diffusion pour la semaine suivante.

III. PRÉPARATION, EXÉCUTION ET INFORMATION BUDGÉTAIRES TRANSPARENTES

95. Comme le budget annuel est, presque sans exception, le principal instrument de la politique de finances publiques, la connaissance du processus budgétaire et les informations contenues dans le budget et présentées avec lui sont essentielles à la transparence des finances publiques. La préparation et l'exécution du budget doivent être transparentes, en ce

⁸⁰ Le pays qui a la plus longue tradition d'attachement à cette transparence des administrations publiques est la **Suède**, où ce principe est enchâssé dans la constitution depuis 1776. Le public en Suède (et dans un certain nombre d'autres pays) a le droit d'adresser un recours à l'ombudsman — autorité indépendante du pouvoir exécutif qui reçoit et examine les plaintes de mauvaise gestion des affaires publiques — contre toute décision prise par un organisme public de ne pas diffuser des informations. La **Thaïlande** a récemment promulgué des lois sur la liberté de l'information. Dans d'autres pays, comme aux **États-Unis**, il existe un droit de recours devant les tribunaux.

⁸¹ Les calendriers de diffusion pourraient inclure une note précisant qu'il s'agit de dates «prévues» ou de dates «cibles», mais tout retard apparaissant ultérieurement en raison d'événements imprévus doit être annoncé dès qu'il est manifeste.

⁸² Pour plus de détails sur les calendriers de diffusion annoncés à l'avance, voir FMI (1996a) et FMI (1998b). Se référer aussi à <http://dsbb.imf.org/>.

sens que les informations sur la manière dont le budget est préparé et exécuté sont immédiatement disponibles (par exemple, les circulaires concernant le budget et les informations sur le processus budgétaire doivent être rendus publics). Le Code ne recommande pas spécifiquement de faire participer la société civile à ce processus, quoique une telle approche ne soit pas exclue. Et qui dit transparence, ne dit pas forcément publication de toutes les informations à toutes les étapes du processus budgétaire. La transparence à cet égard est nécessairement limitée par des considérations ayant trait à la sensibilité du marché, au processus à suivre pour l'élaboration des politiques et au rapport coûts-avantages de la publication des données.

96. Les principes et pratiques concernant la transparence du processus budgétaire se rapportent à la documentation budgétaire, à la présentation du budget, aux procédures d'exécution du budget et à la publication d'informations sur les finances publiques. C'est surtout à cette section du Code que se rapportent les lignes directrices de l'OCDE, qui sont centrées sur la transparence du budget. L'encadré 14 décrit le champ qu'elles recouvrent. Comme elles reprennent une grande partie de ce qui est déjà dans le Code, il n'est fait référence ici qu'à certaines d'entre elles.

Documentation budgétaire

3.1 La documentation budgétaire doit préciser les objectifs en matière de finances publiques, le cadre macroéconomique, les politiques sur lesquelles repose le budget et les principaux aléas budgétaires identifiables.

97. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) les objectifs et la viabilité de la politique de finances publiques; 2) les règles de finances publiques; 3) le cadre macroéconomique; 4) l'identification des mesures nouvelles; 5) les principaux aléas budgétaires.

Encadré 14. Transparence fiscale — Lignes directrices de l'OCDE

L'OCDE a publié en septembre 2000 un document intitulé *Transparence fiscale — Lignes directrices de l'OCDE*. Bien que l'on observe un chevauchement sensible des lignes directrices de l'OCDE et des dispositions du Code de transparence des finances publiques, les premières portent uniquement sur les opérations de l'administration centrale et le budget et non sur l'ensemble des activités budgétaires et quasi budgétaires.

Les lignes directrices se divisent en trois parties.

La partie I énumère les principaux rapports budgétaires que les gouvernements devraient établir et donne une description de leur contenu global : budget; rapport préalable au budget; rapports mensuels d'exécution du budget; rapport en milieu d'année; rapport de fin d'année; rapport préalable à des élections; et rapport sur le long terme.

La partie II décrit les informations particulières qui devraient figurer dans les rapports : hypothèses économiques; dépenses fiscales; créances et engagements; actifs non financiers; obligations liées aux pensions des agents publics et engagements conditionnels.

La partie III met en lumière les pratiques propres à assurer la sincérité des rapports : systèmes et responsabilité; audit; et contrôle du public et celui du Parlement.

Objectifs et viabilité de la politique de finances publiques

3.1.1. Une déclaration sur les objectifs de finances publiques et une évaluation de la viabilité financière doivent servir à cadrer le budget annuel.

Objectifs de finances publiques

98. Le budget est établi dans une perspective annuelle mais devrait s'inscrire dans un cadre plus large. Il est important d'exposer clairement les grands objectifs de la politique de finances publiques et de donner des précisions sur sa viabilité à long terme. Tout au moins, il y a lieu d'indiquer dans les documents budgétaires comment le budget annuel de l'administration centrale cadre avec ses objectifs plus généraux concernant les finances des administrations et du secteur publics, ainsi qu'avec ses objectifs à long terme en matière de déficit et d'endettement. Ces précisions pourraient être données principalement sous la forme d'un exposé qualitatif étayé de quelques chiffres importants, lequel pourrait être inclus dans le préambule du budget annuel ou du discours du budget. Cependant, ce type d'exposé sera plus utile s'il inclut des précisions quantitatives sur les finances des administrations ou du secteur publics et sur les perspectives budgétaires à long terme, auquel cas il devrait être présenté dans un document de référence faisant partie de la documentation budgétaire⁸³.

99. Dans ses lignes directrices, l'OCDE recommande de soumettre, au plus tard un mois avant la présentation du budget annuel, un rapport préalable dans lequel sont indiqués les objectifs économiques et budgétaires à moyen terme des pouvoirs publics, ainsi que le total des recettes, des dépenses, du déficit ou de l'excédent, et de la dette⁸⁴. Ce rapport peut être utile à l'organe législatif et au public dans leur examen de la stratégie et des objectifs globaux de finances publiques avant la finalisation du budget par l'exécutif et la présentation des plans détaillés de recettes et de dépenses à l'organe législatif. Cependant, il n'est en aucun cas recommandé que l'exécutif élabore l'ensemble du budget sous les yeux du public. Les pouvoirs publics ont besoin de s'y soustraire pour délibérer sérieusement de la question et prendre des décisions bien pesées avant de soumettre tous les éléments du projet de budget à l'examen de l'organe législatif et du public. Cela est particulièrement important lorsqu'il

⁸³ Dans la **RAS de Hong Kong**, la documentation sur le budget annuel expose clairement les objectifs de la politique de finances publiques et donne des précisions sur sa viabilité à moyen terme. Voir le RONC pour la RAS de Hong Kong, Module sur la transparence des finances publiques, paragraphe 32, à http://www.idasa.org.za/final/publications/bis_transparency_full.htm. Pour un examen de la phase de consultation précédant la présentation du budget au **Canada**, voir OCDE (1999).

⁸⁴ En **Afrique du Sud**, une déclaration de politique budgétaire à moyen terme est présentée au Parlement trois mois avant la soumission du budget. Elle fait état des hypothèses macroéconomiques, des affectations de crédits proposées en faveur des provinces, de la classification fonctionnelle prévue des dépenses et de la part qu'il est envisagé de donner aux dépenses en capital et aux dépenses courantes. Voir Folscher (1999), à http://www.idasa.org.za/final/publications/bis_transparency_full.htm. Pour un examen de la phase de consultation précédant la présentation du budget au Canada, voir OCDE (1999).

s'agit de modifier la politique fiscale. En général, toutefois, le projet de budget détaillé doit être présenté à l'organe législatif dans un délai suffisant pour permettre une délibération sérieuse avant l'adoption de la loi correspondante. Selon les lignes directrices de l'OCDE, il ne faut en aucun cas que le projet de budget soit présenté à l'organe législatif moins de trois mois avant le début de l'année budgétaire, et le budget doit être approuvé avant que l'année budgétaire ne commence.

Analyse de la viabilité de la politique de finances publiques

100. Tous les pays devraient fournir des indications sur la viabilité de la politique de finances publiques. Une analyse de viabilité plus formelle serait une exigence difficile à satisfaire pour nombre de pays, d'autant plus qu'il n'existe pas de règles claires et pratiques permettant de déterminer si la politique de finances publiques est viable ou non.

101. La politique de finances publiques n'est pas viable si elle a pour effet de porter la dette à un niveau excessif, auquel cas il faut modifier la politique en vigueur. Cependant, il est difficile de définir ce qui constitue un endettement excessif et, en particulier, un ratio excessif de la dette au PIB. La théorie économique éclaire peu à ce sujet. Aussi a-t-on recours à une approche courante, qui consiste à appliquer une règle simple stipulant, par exemple, que le ratio d'endettement ne doit pas augmenter ou dépasser une certaine limite. Mais de telles règles sont arbitraires et ne permettent guère de déterminer si tel ou tel ratio d'endettement menace la stabilité macroéconomique ou la crédibilité de la politique de finances publiques, donne lieu à une augmentation des primes de risque sur les taux d'intérêt, etc. Cela étant, la viabilité des finances publiques doit être évaluée en fonction des spécificités du pays, compte tenu de ce que l'on peut savoir des conséquences des politiques de finances publiques passées et futures et des réactions du marché à ces politiques. À cet égard, les informations sur le classement de la dette souveraine du pays, et l'évolution de ce classement au cours des dernières années, donnent des indications utiles sur la viabilité de ses finances.

102. Sur le plan technique, l'évaluation de la viabilité des finances publiques consiste à décomposer la variation du ratio d'endettement pour isoler les éléments suivants : le *solde primaire* (solde global moins paiements d'intérêts), le taux d'intérêt sur la dette, le taux de croissance de l'économie et le stock de la dette initial⁸⁵. Du point de vue de la politique budgétaire, l'élément principal à considérer est la variation du solde primaire requise pour atteindre l'objectif fixé en matière de dette (en partant d'un ratio d'endettement jugé excessif) ou maintenir l'endettement au-dessous du plafond fixé dans un délai déterminé. Cet élément est un indicateur de l'ajustement budgétaire à opérer pour assurer la viabilité des finances publiques. Bien sûr, ce qui intéresse davantage le décideur, c'est l'ajustement discrétionnaire

⁸⁵ Il convient de tenir compte en outre des nouvelles dettes donnant lieu à des obligations qui peuvent être exclues des projections budgétaires de routine – telles que les passifs éventuels que l'État sera peut-être appelé à régler.

à effectuer, et il importe donc, dans le court à moyen terme, de distinguer les fluctuations cycliques des agrégats budgétaires des variations structurelles fondamentales⁸⁶.

103. Dans ses lignes directrices, l'OCDE recommande de publier un rapport d'évaluation à long terme de la viabilité de la politique de finances publiques tous les cinq ans, et plus souvent si d'importants changements sont apportés à la politique relative aux recettes et aux dépenses. Il doit indiquer les hypothèses qui sous-tendent les projections et les divers scénarios envisagés. À plus long terme, il est essentiel de tenir dûment compte, non seulement de la dette publique, mais aussi des engagements de politique budgétaire qui influenceront sur la situation financière. Sont particulièrement importants à cet égard les programmes publics de pension, dont les coûts s'alourdiront avec le vieillissement de la population. Une méthode possible serait d'évaluer la viabilité des finances publiques en considérant les *passifs au titre des régimes publics de pensions sans capitalisation* conjointement avec la dette publique⁸⁷.

104. Une autre méthode d'évaluation des effets à long terme de la politique de finances publiques fait intervenir la *comptabilité générationnelle*, qui consiste à évaluer le poids net de l'impôt pour diverses cohortes sur leur durée de vie restante. En comparant la charge fiscale nette de ces cohortes, il est possible de déterminer dans quelle mesure la politique en vigueur implique un transfert entre générations et d'utiliser cette information comme base d'évaluation de la viabilité de cette politique⁸⁸.

Règles de finances publiques

3.1.2 Les règles de finances publiques adoptées (par exemple l'obligation de présenter un budget en équilibre ou le plafonnement de l'emprunt des niveaux infranationaux de l'administration publique) doivent être clairement définies.

⁸⁶ Pour de plus amples détails sur les méthodes d'évaluation de la viabilité des finances publiques, notamment pour les pays où des conditions spéciales, comme l'existence de ressources minérales épuisables, influent sur l'évaluation, voir Chalk et Hemming (2000).

⁸⁷ Voir Chad et Jaeger (1996). Par ailleurs, le budget des **États-Unis** pour 1999 contient des informations détaillées sur les effets à long terme de la politique budgétaire en vigueur. La publication intitulée "Analytical Perspectives", qui fait partie de la documentation budgétaire, présente des projections budgétaires pour la période allant jusqu'en 2070. Elle décrit les hypothèses de base et illustre la sensibilité des projections à diverses hypothèses et scénarios. Elle inclut les projections à long terme (75 ans) du revenu et des décaissements du Social Security Fund et de l'Hospital Insurance Trust Fund, y compris l'estimation du solde actuariel des Trust Funds sur 75 ans, en tant qu'indicateur récapitulatif de leur situation financière (voir <http://w3.access.gpo.gov/usbudget/fy2001/maindown.html>).

⁸⁸ Le budget du **Royaume-Uni** pour 2000 présente des informations sur les comptes générationnels du pays (y compris des données comparatives pour d'autres pays) dans le cadre d'un examen détaillé de la viabilité à long terme des finances publiques (voir <http://www.hm.treasury.gov.uk/budget2000/fsbr/annexa.htm>).

105. Les règles de finances publiques sont des formes de conventions (habituellement sanctionnées par la loi) qui restreignent l'action de l'État dans le cadre de la politique budgétaire. On peut citer à cet égard l'équilibre budgétaire, le plafonnement des emprunts (par exemple l'accès au financement de la banque centrale) de l'administration centrale ou des autres administrations publiques, «règle d'or» selon laquelle l'emprunt public ne doit pas dépasser l'investissement public, les critères de convergence en matière de finances publiques prévus par le Traité de Maastricht, ou la «situation proche de l'équilibre» imposée par le Pacte de stabilité et de croissance. Il va de soi que toute règle adoptée par un gouvernement doit être précisée sous une forme ou une autre. La question qui se pose du point de vue de la transparence concerne la clarté avec laquelle la règle est définie et le degré d'observation de la règle dans la publication des données. La règle d'or, par exemple, laisse libre cours à l'interprétation de ce qui constitue un investissement public, et doit donc être appuyée par une nomenclature budgétaire claire. Pour qu'elles puissent s'inscrire dans la durée, les règles de finances publiques doivent, à l'évidence, être appliquées avec une certaine souplesse lorsque la situation économique le justifie. Cependant, les conditions dans lesquelles une dérogation à la règle est justifiée doivent être clairement expliquées. La publication des résultats obtenus avec les règles doit en outre être conforme aux autres pratiques du Code⁸⁹.

Cadre macroéconomique

3.1.3 Le budget annuel doit être préparé et présenté dans un cadre macroéconomique quantitatif à la fois exhaustif et homogène, et les principales hypothèses qui sous-tendent le budget doivent être communiquées.

106. Il s'agit-là d'une règle fondamentale de transparence des finances publiques. La politique budgétaire doit s'inscrire dans un cadre plus large, où son effet global sur l'économie et ses relations avec d'autres politiques macroéconomiques revêtent une importance primordiale. La plupart des pays ont une méthodologie formelle qui leur sert à établir les prévisions macroéconomiques et élaborer les politiques, et les économies avancées utilisent des modèles quantitatifs perfectionnés pour cadrer le budget. Il y a lieu de fournir des informations sur le cadre macroéconomique dans un document de référence qui fait partie de la documentation budgétaire. Une solution possible consisterait à inclure ces informations, ainsi que l'analyse des objectifs et de la viabilité de la politique de finances publiques, dans un rapport sur les perspectives budgétaires et économiques, dans lequel le cadre macroéconomique serait élargi à l'appui de l'analyse de la viabilité des finances publiques.

⁸⁹ Pour de plus amples détails sur les règles de finances publiques, voir Kopits et Symansky (1998).

Cadres budgétaires à moyen terme

107. Beaucoup de pays présentent déjà des déclarations générales de politique budgétaire et économique. À cet égard, il convient de faire une distinction entre les déclarations fondées sur des projections à moyen terme des agrégats budgétaires et celles qui reposent sur des estimations à moyen terme intégrées et cohérentes, ventilées par service dépensier. Ces dernières sont parfois désignées par l'expression *cadre budgétaire à moyen terme*. Les premières sont une étape nécessaire à l'établissement de ce cadre. L'encadré 15 donne davantage de détails sur les cadres budgétaires à moyen terme. Leur établissement représente une lourde tâche du point de vue tant administratif que politique, et c'est surtout dans les économies avancées qu'ils ont été mis en place. Cependant, d'autres pays les ont utilisés avec succès⁹⁰.

108. Un avantage important d'un cadre budgétaire à moyen terme pour les pays en développement et les pays en transition est qu'il établit un lien entre le budget d'équipement et le budget de fonctionnement. Sans la coordination résultant d'un tel lien, les informations budgétaires sont d'une utilité limitée et les crédits prévus pour les coûts de fonctionnement et d'entretien sont souvent insuffisants. Cependant, pour nombre de pays en développement et de pays en transition, seules des prévisions globales seront possibles. Elles constitueront néanmoins un point de départ utile pour l'examen des modifications à apporter à moyen terme à la politique budgétaire. La pratique optimale est celle qui consiste à rendre public un cadre budgétaire à moyen terme exhaustif et mobile (portant sur trois à cinq ans), outil essentiel à la gestion des finances publiques⁹¹.

Identification des mesures nouvelles

3.1.4 Les mesures nouvelles inscrites au budget annuel doivent être décrites clairement.

109. Une claire description des programmes publics continus et des nouvelles initiatives envisagées, avec détermination soigneuse de leurs coûts, est un élément crucial de la discipline budgétaire. Les documents budgétaires nationaux doivent inclure un exposé des changements apportés à la politique fiscale et à la politique de dépenses ainsi que de leurs effets attendus sur les

⁹⁰ Dans la **RAS de Hong Kong**, des prévisions à moyen terme sont établies et publiées en annexe au discours du budget (voir <http://www.info.gov.hk/fb/budget2000-01/english/eindex.htm>). Les prévisions à moyen terme comprennent des projections pour l'exercice et les trois exercices suivants. La **Hongrie** a elle aussi commencé à présenter son budget dans le contexte des perspectives économiques et budgétaires sur trois ans (voir <http://www.meh.hu/default.htm>), de même que l'**Ouganda** – Voir le RONC pour l'Ouganda, Module sur la transparence des finances publiques, paragraphe 28, <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm>.

⁹¹ En **Allemagne**, la loi sur les principes budgétaires, par exemple, requiert explicitement une planification financière pluriannuelle à tous les échelons des administrations publiques. Pour coordonner cette tâche, un Conseil de planification financière composé du ministre des finances (président), du ministre de l'économie, des Ministres d'État chargés des affaires financières et de quatre représentants des municipalités, a été créé en 1968.

Encadré 15. Cadres budgétaires à moyen terme (CBMT) : leçons de l'expérience d'un échantillon de pays de l'OCDE

Un CBMT, s'il est rigoureusement appliqué, donne une indication très claire des effets sur les recettes et les dépenses du maintien des politiques en vigueur et offre un mécanisme permettant de contrôler l'introduction de nouvelles mesures et de suivre l'exécution du budget sur une période ne se limitant pas à un seul exercice. Il fournit une base transparente de responsabilisation du pouvoir exécutif et le fondement indispensable d'une budgétisation plus détaillée axée sur les résultats. L'Allemagne, le Royaume-Uni et l'Australie ont appliqué des CBMT avec succès. L'expérience de ces pays, parmi d'autres, montre toutefois qu'il y a des conditions rigoureuses à remplir si l'on veut en tirer le meilleur parti.

Qu'est-ce-qu'un CBMT?

Les éléments clés d'un cadre budgétaire à moyen terme sont les suivants :

- Un exposé des objectifs de la politique de finances publiques.
- Des prévisions macroéconomiques et budgétaires à moyen terme intégrées.
- Des estimations des dépenses et des recettes des divers ministères et services pour deux à quatre exercices au-delà de l'exercice en cours.
- Des estimations à terme ou pour l'exercice suivant l'exercice considéré — les dépenses estimatives pour le premier exercice sur lequel portent les estimations à moyen terme devenant la base des négociations du budget pour l'exercice suivant.
 - Les crédits ouverts aux ministères et services dépensiers constituent des contraintes budgétaires rigoureuses.

Le processus d'estimations à terme présente des avantages techniques non négligeables tant pour les administrations centrales que pour les administrations publiques dépensières considérés individuellement. Pour ces dernières, le financement des programmes devient plus prévisible et le fait qu'elles sont tenues d'établir des estimations pluriannuelles rend plus claire la politique appliquée au niveau de chaque programme. Il convient aussi de noter que, en particulier au Royaume-Uni et en Australie, l'institution d'un processus rigoureux d'estimations à terme est allée de pair avec une souplesse d'utilisation bien plus grande des ressources par les services dépensiers dans les limites des enveloppes globales et de celles de chaque programme.

• Quelques leçons de l'expérience

Les expériences des trois pays susmentionnées permettent de dégager les conclusions suivantes en ce qui concerne les CBMT :

- les objectifs de la politique de finances publiques et les objectifs budgétaires quantitatifs doivent être définis et justifiés au plus haut niveau du gouvernement;
- il est essentiel que les prévisions de recettes soient fiables, et le niveau des dépenses fixé comme objectif doit être rigoureusement lié aux perspectives macroéconomiques à moyen terme;
- il est préférable d'exprimer les estimations budgétaires et les estimations à terme en valeur nominale pour garantir que les responsables de la gestion des programmes réagissent aux variations de prix;
- le cadre doit être établi à partir de propositions de mesures qui sont clairement définies et dont le coût total a été évalué.
- le CBMT doit s'accompagner de mesures renforcées pour l'examen des différents programmes de dépenses et de leurs systèmes institutionnels d'exécution.

Le CBMT offre un moyen mieux adapté et plus transparent d'élaborer, évaluer et exécuter la politique budgétaire — mais qui ne peut être efficace que si les pouvoirs publics prennent un engagement réel, stable, transparent et notoire de contrôler les finances publiques. Le CBMT doit en outre s'accompagner de réformes institutionnelles profondes, d'une volonté politique constante, de l'établissement — correctement échelonné — de meilleures prévisions et d'un calcul rigoureux des coûts pour les programmes et d'une gestion rigoureuse du budget.

finances publiques⁹². Cela permet de connaître avec précision les raisons pour lesquelles les résultats s'écartent des prévisions en matière de dépenses et, partant, de mieux déterminer les responsabilités dans la conduite de la politique de finances publiques. Une telle pratique sert en outre de base à l'établissement d'un cadre budgétaire à moyen terme rigoureux. La pratique optimale est celle qui consiste à publier les estimations des effets sur les finances publiques de toutes les propositions de loi de l'administration centrale, notamment des coûts qu'elles entraînent pour les échelons infranationaux des administrations publiques⁹³.

Principaux aléas financiers

3.1.5 Les principaux aléas financiers doivent être identifiés et quantifiés si possible, y compris les variations des hypothèses économiques et les coûts incertains d'engagements de dépenses précis (par exemple les restructurations financières).

110. Les estimations budgétaires et les prévisions économiques sur lesquelles repose le budget sont sujettes à un certain nombre d'aléas, dont les effets des variations des hypothèses et paramètres qui sous-tendent les prévisions macroéconomiques et les estimations des programmes individuels, ainsi que l'incertitude qui entoure le coût des engagements de dépenses spécifiques⁹⁴. La pratique optimale est celle qui consiste à inclure dans la documentation budgétaire un exposé des aléas budgétaires qui servirait de base à l'évaluation de la fiabilité des résultats prévisionnels consignés dans le budget⁹⁵. L'encadré 16 décrit les éléments qui devraient figurer dans l'exposé des aléas budgétaires.

⁹² La publication des mesures budgétaires au **Royaume-Uni** en est un bon exemple. En effet, le document du budget contient non seulement un tableau récapitulatif des nouvelles mesures budgétaires et de leurs effets estimatifs sur les finances publiques, mais aussi une annexe dans laquelle chaque mesure est présentée de façon plus détaillée. En **France**, les «crédits ouverts au titre des services votés» se distinguent clairement de ceux qui sont ouverts au titre des «mesures nouvelles». Cette distinction est requise par la loi budgétaire organique, en vertu de laquelle les services votés font l'objet d'un vote unique au Parlement, alors que les mesures nouvelles sont assujetties à un processus de vote compliqué. Voir le RONC pour la France, Module sur la transparence des finances publiques, paragraphe 13, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>.

⁹³ Aux **États-Unis**, le Congressional Budget Office est tenu par la loi d'informer l'organe législatif des coûts estimatifs de la proposition de loi fédérale pour les États et les administrations locales (ainsi que pour le secteur privé) – et de la base d'estimation de ces coûts. Voir “About CBO”, à <http://www.cbo.gov/respon.shtm1>.

⁹⁴ Les pouvoirs publics peuvent avoir, dans certaines circonstances, des raisons légitimes de ne pas chiffrer les aléas budgétaires (par exemple, si cela risque de leur porter préjudice dans leurs négociations avec des tiers), mais il leur faut néanmoins informer le public de l'existence et de la nature de ces aléas.

⁹⁵ Ces dernières années, la **Grèce** a fourni davantage d'informations sur les aléas budgétaires. Les aléas sous forme de variations des hypothèses macroéconomiques, de passifs éventuels et autres incertitudes sont maintenant analysés dans le document du budget. Voir à <http://www.imf.org/external/np/rosc/index.htm>, le rapport des services du FMI no 99/138 (p. 49-53), qui traite de la transparence des finances publiques en Grèce. Un exemple de publication d'informations exhaustives sur les aléas budgétaires est donné par la Nouvelle-Zélande. Voir <http://www.treasury.govt.nz/forecasts/bcfu/2000/>.

Encadré 16. Exposé des aléas du budget

Le budget annuel doit s'accompagner d'un exposé de tous les aléas tangibles qui entourent les prévisions, lesquels doivent être chiffrés dans la mesure du possible. Lorsqu'un risque a donné lieu à la constitution d'une provision pour imprévus dans le cadre du budget, il convient de le noter. L'exposé doit donner des informations sur les aléas, répartis entre les catégories suivantes :

- 1) **variations des principales hypothèses de base des prévisions budgétaires** — c'est-à-dire les effets sur les finances publiques des variations des principales hypothèses qui sous-tendent les prévisions macroéconomiques (par exemple, l'effet sur le déficit budgétaire d'une augmentation ou d'une diminution de 1 % de la croissance du PIB, de l'inflation, des taux d'intérêt ou du taux de change par rapport au taux central retenu en hypothèse dans les prévisions budgétaires) et les prévisions des recettes et des dépenses budgétaires (par exemple, une variation du taux effectif d'imposition, des salaires du secteur public ou du nombre moyen des ayants droit à des programmes d'aide sociale);
- 2) **passifs éventuels** — ceux-ci peuvent comprendre les garanties, cautions et sûretés, le capital non appelé (par exemple, des institutions financières internationales) et les litiges impliquant des administrations publiques;
- 3) **incertitude quant au montant d'engagements de dépenses spécifiques** — lorsque les dépenses relatives à un poste ou à une activité font l'objet d'une provision dans le budget, mais que le coût probable est sujet à un degré d'incertitude supérieur à la norme, l'aléa doit être indiqué. Par exemple, l'État peut s'être engagé à garantir l'ensemble des dépôts confiés à certaines institutions financières en difficulté. Mais, au moment où le budget est finalisé, le coût de cet engagement est encore très incertain;
- 4) **autres éléments non inclus dans le budget en raison des incertitudes qui les entourent (date, montant, exécution)** — il se peut, par exemple, que le gouvernement ait annoncé en termes généraux son intention d'apporter des modifications à sa politique en matière de fiscalité ou de dépenses, dont les détails ne sont pas suffisamment précisés pour que ces mesures soient incluses dans le budget.

Présentation des informations budgétaires

3.2 Les informations budgétaires doivent être présentées de manière à satisfaire aux besoins de l'analyse des politiques et de la clarté des comptes.

111. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) la classification des données; 2) les objectifs des programmes; 3) les indicateurs de la situation financière des administrations publiques.

Classification des données

3.2.1 Les données budgétaires doivent être présentées sur une base brute, les recettes étant séparées des dépenses aussi bien que du financement, avec une ventilation économique, fonctionnelle et administrative des dépenses. Les données relatives aux activités extrabudgétaires doivent être présentées de la même manière.

112. Il s'agit ici d'une règle fondamentale de transparence des finances publiques. Les opérations budgétaires doivent pouvoir être examinées sous l'aspect de leurs conséquences économiques, de la forme des crédits ouverts, du contrôle administratif et de leur objet. Une comptabilisation et une classification qui répondent à ces besoins constituent la base de la présentation du budget, des comptes définitifs et autres rapports budgétaires.

Exhaustivité et compatibilité avec les normes de SFP

113. La nomenclature budgétaire doit couvrir de manière exhaustive le budget défini au sens large. Elle doit être compatible avec la classification des données dans le système de SFP, en ce sens que les distinctions des opérations doivent permettre l'établissement de rapports compatibles avec ce système⁹⁶. L'utilisation de ce dernier ou d'un autre système de classification généralement accepté est elle aussi une règle fondamentale de la transparence des finances publiques. Une ventilation par catégorie administrative est importante à des fins de contrôle interne. Les classifications et sous-classifications doivent être conformes aux distinctions analytiques de la version actuelle du *Manuel de SFP*⁹⁷. Il convient toutefois de souligner que le système de SFP est une norme de communication des statistiques de finances publiques et non pas une norme de comptabilité ou d'information financière. Les différences sont examinées dans l'encadré 17.

114. Outre qu'il offre un cadre d'analyse qui facilite l'évaluation de l'incidence globale des opérations des administrations publiques sur l'économie, le système de SFP fournit une norme largement acceptée de *classification économique* des recettes et des dépenses et utilise la *classification des fonctions des administrations publiques (CFAP)*⁹⁸ de l'ONU comme cadre de *classification fonctionnelle*. L'utilisation de ces normes de classification facilite les comparaisons internationales des informations budgétaires et donne une base permettant de déterminer l'incidence du budget sur l'économie. Cependant, ces classifications n'ont pas pour objet de répondre aux besoins du contrôle administratif ou du contrôle des programmes, qui nécessitent une ventilation des principales catégories économiques et fonctionnelles des dépenses pour les différents programmes de dépenses ou organismes dépensiers.

115. Il importe que toutes les dépenses militaires soient enregistrées et classées sous la rubrique défense, y compris celles qui sont financées par des ressources extrabudgétaires ou de nature commerciale. Le souci de la sécurité nationale est un argument qui est souvent avancé à l'encontre de la transparence dans ce domaine, mais une approche multilatérale en faveur de celle-ci pourrait réduire les risques posés à la sécurité. Les considérations de sécurité nationale peuvent toutefois justifier une méthode quelque peu différente de vérification des composantes des dépenses militaires⁹⁹.

⁹⁶ Voir l'encadré 7, qui traite des relations entre la classification SFP et divers types de rapports budgétaires.

⁹⁷ Bien que le système de SFP ne soit pas la seule norme de communication des statistiques de finances publiques (le SCN et le Système européen de comptabilité (SEC) reposent sur des concepts analogues), l'édition actuelle du *Manuel de SFP* (1986) constitue la norme de référence internationale la plus généralement acceptée aux fins de la classification des statistiques de finances publiques.

⁹⁸ Voir <http://esa.un.org/unsd/cr/registry/regrt.asp>.

⁹⁹ Voir paragraphe 170.

Compatibilité avec les responsabilités administratives

116. La nomenclature budgétaire doit aussi permettre de définir clairement les responsabilités en matière de recouvrement et d'emploi des fonds publics. La plupart des pays appliquent à cet effet des classifications administratives relativement judicieuses, souvent aux niveaux inférieurs des administrations; dans certains pays toutefois, la classification ne permet pas de déterminer avec précision les responsabilités administratives. Un problème particulier se pose à cet égard dans les pays en transition où, sous l'ancien régime de planification centrale, les crédits budgétaires étaient d'abord affectés par grandes catégories fonctionnelles puis alloués aux différents services dépensiers durant l'année. Nombre de ces pays sont toutefois en train de modifier leur classification afin de favoriser la responsabilisation des administrations¹⁰⁰.

Objectifs des programmes

3.2.2 Un exposé des objectifs par principaux programmes budgétaires (par exemple, amélioration des indicateurs sociaux pertinents) doit être fourni.

117. La transparence et la responsabilité en matière de gestion publique supposent que le budget et les comptes soient rapportés aux objectifs et aux résultats de l'activité des administrations publiques et non tout simplement aux postes de dépenses, comme dans la méthode traditionnelle de *budgetisation par ligne*. Les méthodes modernes de budgetisation visent à identifier dans toute la mesure du possible les objectifs des activités des administrations publiques et à mesurer les *produits et résultats* par rapport à ces objectifs. Un élément important des premiers efforts entrepris dans ce sens est la classification des dépenses par catégories de «programmes», de «sous-programmes» et «d'activités», définies avec une spécificité d'autant plus grande que ces programmes et activités sont détaillés au regard d'un ensemble d'objectifs clairement exposés¹⁰¹. Ainsi, les dépenses au titre d'un programme de «santé publique» pourront être liées à l'objectif général de promotion de la médecine préventive, tandis que les objectifs plus spécifiques seront définis dans des sous-programmes, par exemple un sous-programme de lutte contre le paludisme. La classification des activités des administrations publiques par programme est maintenant courante et son application sur une plus grande échelle contribuera à accroître la transparence. Il faut toutefois souligner qu'une *classification par programmes* complète, mais ne remplace pas, la

¹⁰⁰ Par exemple, l'**Ukraine** a inauguré dans le budget de 1998 une classification économique des dépenses conforme à la norme de SFP, et une présentation des crédits ventilés entre les principaux services dépensiers.

¹⁰¹ Les **États-Unis** ont ouvert la voie au milieu des années 60 avec le système de rationalisation des choix budgétaires (RCB).

Encadré 17. Transparence des finances publiques et normes internationales d'information financière et budgétaire

Un certain nombre de pays s'emploient actuellement à améliorer les normes de comptabilité et d'information financière. Les travaux de l'IFAC et le projet de révision du *Manuel de SFP* du FMI ainsi que le présent Code marquent de nouvelles avancées dans l'élaboration de normes qui contribueront à accroître la comparabilité internationale des données et la transparence des finances publiques. Il est important de faire la distinction entre les objectifs de ces trois initiatives — et de coordonner les travaux dans les trois domaines aussi étroitement que possible.

Étude du CSP de l'IFAC (<http://www.ifac.org>)

Le Comité du secteur public de l'IFAC a publié en mai 2000 son étude intitulée *Governmental Financial Reporting* (voir <http://www.ifac.org/Guidance/Pub-Download.tmpl?PubID=960182179426>), qui vise principalement à aider les administrations publiques à établir des états financiers fournissant des informations sur la situation et les résultats financiers de l'État. L'étude traite des principes qui forment la base des normes internationales de comptabilité et d'information applicables au secteur public, que le CSP s'emploie actuellement à définir dans le cadre de ses travaux sur les normes. Le CSP a diffusé les huit premières normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) et six exposés-sondage destinés à permettre l'établissement de normes. Pour leur plus grande part, les IPSAS sont fondées sur les normes comptables internationales conçues pour le secteur privé et adaptées au secteur public. Il est toutefois proposé, dans l'exposé-sondage 9, d'élaborer des normes de diffusion d'informations financières établies sur une base caisse. Ces principes seront d'intérêt pour la plupart des pays qui adoptent un système proche de la comptabilité de caisse.

Révision de la norme de SFP

Le SFP n'est pas une norme de comptabilité ou d'information financière, mais une norme d'établissement des statistiques de finances publiques sur une base analytique; elle est centrée sur les effets économiques plutôt que les résultats des entités comptables. Il est souhaitable que la nomenclature des comptes des administrations publiques et les normes d'information financière soient conçues de manière à être compatibles avec l'établissement de tels rapports statistiques, de sorte qu'un système d'information unique réponde à la fois aux exigences de la comptabilité et à celles de l'information budgétaire. Il importe en outre que les rapports SFP concordent parfaitement avec les rapports budgétaires et les comptes définitifs des administrations publiques de manière à donner une garantie de la fiabilité des données et de l'exhaustivité des comptes budgétaires. Le Manuel de SFP est en cours de révision et son texte intégral, encore à l'état de projet, est affiché à <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>. Les révisions tiennent compte de l'importance croissante des principes de la comptabilité d'exercice et visent à harmoniser parfaitement les SFP avec d'autres systèmes de statistiques financières internationales (notamment le SCN) qui suivent les principes de la comptabilité d'exercice. La révision proposée ne nécessiterait pas l'adoption par les pays d'un système de comptabilité d'exercice : une transition par étapes est envisagée, et les pays pourraient ajuster leurs données établies sur une base caisse ou, dans de nombreux cas, utiliser ces données lorsque les différences entre la caisse et l'exercice ne sont pas substantielles.

Transparence des finances publiques

Le Code appuie totalement l'application d'un système de SFP et d'IPSAS fondé sur les principes de la comptabilité d'exercice. Il serait très souhaitable que les pays qui utilisent un système proche de la comptabilité de caisse ne se bornent pas, dans la diffusion d'informations sur leurs activités budgétaires, à communiquer un état des flux de trésorerie. Comme indiqué ci-après, plusieurs règles fondamentales du Code stipulent qu'il ne faut pas s'en tenir tout simplement aux normes de la comptabilité de caisse dans la diffusion de l'information financière. La publication de certaines d'entre elles à titre de complément d'information est encouragée dans la proposition d'un système d'IPSAS sur une base caisse, d'autres seraient adoptées dans les états financiers à mesure que les administrations publiques se dirigent vers la comptabilité d'exercice. Le Code est toutefois appelé à prévaloir, quelle que soit la nature du système comptable. Il souligne notamment que : 1) tous les pays doivent communiquer des informations sur les actifs et les passifs financiers — en introduisant certains éléments d'une norme de comptabilité d'exercice modifiée; 2) tous les pays doivent s'efforcer d'appliquer un système comptable apte à produire des informations fiables sur les arriérés de paiements. Ces informations pourraient figurer à un poste pour mémoire dans un système de caisse. Chaque pays doit déterminer s'il lui faut aller plus loin et passer à un système d'exercice modifié — suivant lequel les comptes à payer sont automatiquement enregistrés dans les dépenses.

classification administrative traditionnelle examinée dans la section précédente¹⁰². Les éléments de la classification par programmes seront particulièrement importants pour les pays qui cherchent à identifier et suivre les dépenses destinées à réduire la pauvreté dans le cadre de l'allègement de la dette des pays pauvres très endettés ou d'un accord avec le FMI au titre de la facilité pour la réduction de la pauvreté et pour la croissance.

118. Les récents efforts des économies avancées ont fait ressortir la nécessité de renforcer les pouvoirs et incitations donnés aux cadres hiérarchiques pour atteindre les résultats recherchés. Un certain nombre de pays s'emploient à mettre au point des systèmes perfectionnés de budgétisation et de comptabilisation axés sur les résultats. Ces efforts sont très importants pour accroître la transparence des choix stratégiques et opérationnels effectués dans le cadre du budget de l'État. La pratique optimale est celle qui consiste à classer les opérations selon le type d'activité ou de produit, et selon le programme ou le résultat. Il y a lieu d'inclure dans la documentation budgétaire des informations détaillées, qu'elles soient de nature financière ou non, sur tous les produits/activités et programmes/résultats, ainsi que les informations correspondantes de l'exercice précédent¹⁰³. L'accent est mis principalement sur la transparence au niveau global et sur l'établissement d'un cadre qui permettra de fournir des informations de plus en plus détaillées sur les effets des décisions budgétaires. Un grand nombre des méthodes employées dans les économies avancées exigent des ressources administratives considérables et ne conviennent donc pas pour les pays en développement ou en transition. Mais, tous les pays sont en mesure de spécifier des objectifs clairs, au moins pour les principaux services fournis par les administrations publiques.

Indicateurs de la situation financière des administrations publiques

3.2.3 Le solde global des opérations de l'administrations publique doit être l'indicateur normal récapitulant sa situation financière. Des indicateurs budgétaires supplémentaires (par exemple, le solde opérationnel, le solde structurel ou le solde primaire) doivent s'y ajouter, le cas échéant.

119. La définition du solde global des administrations publiques¹⁰⁴ selon l'édition actuelle du Manuel de SFP, même si elle n'est pas universellement adoptée, offre une base de référence largement appliquée dans l'analyse de la politique budgétaire. Elle vise à permettre

¹⁰² Il importe de préciser que la classification des programmes diffère dans sa conception de la classification fonctionnelle SFP/CFAP étant donné que les objectifs des programmes publics peuvent être atteints au moyen d'opérations relevant de plusieurs domaines fonctionnels (par exemple, un sous-programme de lutte contre le paludisme peut comporter un volet éducatif, un volet drainage et un volet santé). Mais, dans la pratique, certaines classifications de programmes sont basées sur la CFAP pour les catégories les plus larges.

¹⁰³ Pour accéder à l'étude détaillée de ces questions à l'OCDE et aux sites des divers pays, il faut passer par le site de l'OCDE/PUMA à <http://www.oecd.org/puma/links.htm>.

¹⁰⁴ L'expression employée dans l'édition actuelle du *Manuel de SFP* est en fait "déficit ou excédent global".

l'identification des opérations des administrations publiques qui donnent lieu à des emprunts nets à d'autres secteurs économiques (et sont «génératrices de déficit ou d'excédent», ou «au-dessus de la ligne»), et sert de base à l'analyse du montant du déficit ou de l'excédent et de ses composantes, ainsi que des sources du financement du déficit (c'est-à-dire les opérations «au-dessous de la ligne»). Le solde global est un indicateur de l'effet de la politique budgétaire sur la demande globale, alors que les composantes du financement du déficit sont révélatrices de conséquences plus spécifiques de cette politique (par exemple, l'impact des emprunts à la banque centrale sur la masse monétaire et l'inflation et celui des emprunts intérieurs sur les taux d'intérêt, l'investissement et la croissance).

120. Sil est recommandé d'analyser la situation financière des administrations publiques sur la base du solde global de leurs opérations, cette proposition appelle toutefois quelques réserves. Premièrement, il se peut que, pour des raisons pratiques ou constitutionnelles, le solde global des opérations de l'administration centrale soit l'indicateur type de la situation des finances publiques. Deuxièmement, dans certaines circonstances, il y a lieu de ne pas se limiter au solde des opérations de l'administration centrale ou des administrations publiques et de calculer également, sur la base d'une définition plus large, le *solde des opérations du secteur public*¹⁰⁵.

121. Troisièmement, il faut reconnaître que le solde global est un indicateur qui présente des déficiences dans certaines circonstances. On peut toutefois y remédier en grande partie en fournissant des informations supplémentaires sur d'autres soldes possibles pour répondre à certaines considérations de politique budgétaire. C'est ainsi que le solde primaire devrait être diffusé régulièrement pour les pays dont la dette publique est substantielle ou dans lesquels on observe une dégradation de la dynamique de la dette. Le solde opérationnel (c'est-à-dire le solde global diminué de la part du service de la dette qui compense l'inflation pour les détenteurs d'obligations) est souvent communiqué en cas de forte inflation¹⁰⁶. Un certain nombre d'économies avancées utilisent le solde structurel ou ajusté des variations cycliques (c'est-à-dire le solde global corrigé, selon diverses formules, de l'effet des fluctuations cycliques ou des chocs exogènes) pour déterminer l'orientation de la politique budgétaire. En outre, les circonstances appellent parfois l'exclusion de certains éléments du solde global lorsque ces éléments sont de niveau élevé et peuvent varier fortement, et font ainsi du solde global un indicateur peu fiable de l'impact macroéconomique de la politique et des tendances budgétaires. Le solde global hors dons et le solde budgétaire non pétrolier en sont des exemples¹⁰⁷.

122. Outre que ces autres types de solde sont nécessaires, on craint que le solde budgétaire, qui est un indicateur établi sur la base de la comptabilité de caisse, ne reflète pas comme il se

¹⁰⁵ Voir le paragraphe 126 pour de plus amples détails sur le solde des opérations du secteur public

¹⁰⁶ Voir Tanzi, Bléjer et Teijero (1993).

¹⁰⁷ Les divers concepts du solde budgétaire sont traités dans Bléjer et Cheasty (1993).

doit l'effet des opérations de compte de patrimoine. Il est généralement recommandé, par exemple, que le produit des ventes d'actifs soit assimilé à un financement, et non à des recettes, à des dépenses d'équipement négatives ou à des prêts nets négatifs¹⁰⁸. Plus généralement, certains pays calculent un «solde sous-jacent» net du produit des ventes d'actifs pour éliminer ce produit des postes au-dessus de la ligne dans la présentation du solde sur une base caisse. De même, les coûts de restructuration bancaire, qui reflètent généralement à la fois des opérations de compte de patrimoine (transfert d'obligations publiques ou prise en charge de dettes) et des activités quasi budgétaires (prêts de la banque centrale) n'influent pas sur le déficit global de la même manière que l'aide budgétaire directe.

123. Dans un système de comptabilité publique intégré, de comptabilité d'exercice ou de comptabilité d'exercice modifiée, il serait nécessaire de rapprocher les opérations sur la dette des comptes de gestion. Dans la comptabilité de caisse, l'IFAC recommande de communiquer, sur les actifs et passifs, des informations exhaustives permettant d'opérer ce rapprochement. Cependant, la comptabilisation des opérations sur cette base ne donne pas nécessairement une idée exacte de leur effet sur l'économie, qui peut être dû à des mesures antérieures. Il se peut ainsi que la nécessité de recapitaliser une banque résulte d'activités quasi budgétaires antérieures cumulées (par exemple du crédit dirigé), ce qui veut dire que les effets auront été sous-estimés dans le passé mais seront surestimés au moment de la recapitalisation. Quoiqu'il en soit, la transparence exige que ces opérations soient pleinement identifiées et publiées par les administrations publiques.

124. Une autre question litigieuse concerne le traitement des dons. Dans l'édition actuelle du *Manuel de SFP*, ils sont traités comme un poste «au-dessus de la ligne», en tant que recettes venant en déduction du déficit. Cependant, étant donné que ces flux ne dépendent pas directement de la politique des pouvoirs publics du pays bénéficiaire, certains font valoir qu'il conviendrait plutôt de les traiter comme des postes de financement «au-dessous de la ligne». En considération des questions que peuvent poser ces rentrées dans les pays où les apports de dons sont importants, le solde global est couramment calculé de deux manières, à savoir dons compris et hors dons.

125. Nombre de ces questions seront résolues par la comptabilisation des opérations budgétaires sur la base de l'exercice, puisqu'elle tient pleinement et dûment compte des variations des actifs et passifs des administrations publiques. En dépit du fait que de nombreux pays continueront à établir le solde global sur la base de la comptabilité de caisse pendant quelque temps, la version révisée du *Manuel de SFP* prévoit l'utilisation de la comptabilité d'exercice pour les rapports budgétaires, conformément à d'autres normes de statistiques économiques. De plus, on reconnaît de plus en plus la nécessité de compléter les informations sur la base de la comptabilité de caisse par au moins certains éléments d'information sur la base de l'exercice. Plusieurs pays sont en train d'adopter pour norme la

¹⁰⁸ Voir Mackenzie (1998).

comptabilité d'exercice ou la comptabilité d'exercice modifiée¹⁰⁹. Outre qu'il convient d'utiliser le solde global et les indicateurs supplémentaires aux fins de l'analyse macroéconomique, il est important de les intégrer clairement dans la présentation du budget annuel à l'organe législatif et dans les débats publics. Dans bien des pays, les estimations budgétaires et les comptes définitifs sont présentés simplement sur la base de la comptabilité de caisse (indiquant les recettes et dépenses brutes). Pour assurer la fiabilité des informations budgétaires dans le système des SFP, le solde global doit être présenté dans les rapports budgétaires et comptables et s'accompagner d'un tableau analytique indiquant comment il a été calculé à partir des données budgétaires.

Solde des opérations du secteur public

3.2.4 Le solde des opérations du secteur public doit être communiqué lorsque d'autres entités que l'administration publique exercent des activités quasi budgétaires significatives.

126. Comme précisé ailleurs, un grand nombre d'administrations publiques exercent des activités quasi budgétaires de vaste ampleur qui ne relèvent pas du budget et n'entrent pas dans la définition traditionnelle du solde budgétaire global. Cela veut dire que les indicateurs types de la situation des finances publiques peuvent donner une idée incorrecte de l'ampleur de l'activité budgétaire et peuvent contribuer à une mauvaise conception des politiques budgétaires. Cela peut vouloir dire aussi que le transfert d'activités budgétaires à des unités autres que les administrations publiques peut être motivé par l'intention de faire en sorte que le solde budgétaire ait l'air plus favorable qu'il ne l'est en réalité. La publication d'un exposé sur la nature et l'ampleur des activités quasi budgétaires est donc une règle fondamentale de transparence des finances publiques. Cependant, l'identification et la quantification de ces activités ne sont possibles que si les institutions financières publiques et les entreprises publiques non financières communiquent des données de haute qualité. Comme on ne peut s'attendre à une amélioration rapide dans ce domaine, la solution de remplacement est celle qui consiste à établir un système d'information portant sur le secteur public, défini au sens large, et à utiliser le solde des opérations de ce secteur comme indicateur supplémentaire de la situation des finances publiques. C'est clairement la solution qui convient lorsque les activités quasi budgétaires sont considérées de vaste ampleur et celle qu'il est souhaitable d'utiliser dans les pays où le secteur public est beaucoup plus grand que le secteur des administrations publiques. Certaines des questions soulevées par la communication du solde des opérations du secteur public sont traitées dans l'encadré 18. Il y a lieu de souligner que la communication de ce solde ne signifie pas qu'il n'est plus besoin d'établir une nette démarcation entre les différentes composantes du secteur public, et ne réduit en rien la nécessité d'identifier les activités quasi budgétaires et de publier des informations à leur sujet.

¹⁰⁹ Voir le RONC pour l'Australie, la France et le Royaume-Uni, à <http://www.imf.org/external/np/rosoc>.

Encadré 18. Solde des opérations du secteur public

Les activités quasi budgétaires du secteur public peuvent être exercées par la banque centrale, les institutions financières publiques ou les entreprises publiques non financières. On pourrait opter pour un élargissement relativement faible du solde des administrations publiques lorsqu'il s'agit principalement d'y incorporer les activités quasi budgétaires de la banque centrale et des institutions financières publiques. Mackenzie et Stella (1996) ont préconisé l'intégration des pertes de la banque centrale dans un déficit budgétaire ajusté. D'autres mesures du *solde augmenté* (voir, par exemple, Daniel, Davis et Wolfe (1997)) ont été recommandées pour tenir compte des opérations de compte de patrimoine telles que les prises en charge de dettes, et certaines de ces mesures sont utilisées en pratique dans quelques programmes du FMI. Sur le plan opérationnel, toutefois, il est maintenant jugé plus pratique d'encourager la communication de données par un plus grand nombre d'institutions au lieu d'essayer d'établir un concept de solde hybride.

Après totale consolidation, le solde des opérations du secteur public peut en principe rendre compte de bien des activités quasi budgétaires, où qu'elles soient exercées, et donner une mesure plus exacte de l'activité budgétaire et de l'effet macroéconomique des opérations des administrations publiques. Il faciliterait en outre les vérifications croisées des flux entre les sous-composantes du secteur public.

Dans la pratique, le solde global des opérations du secteur public non financier est le concept de solde augmenté qui revêt le plus d'intérêt. Dans nombre de pays, diverses fonctions quasi budgétaires sont confiées aux entreprises publiques non financières. Dans pareils cas, il importe de publier le solde des opérations du secteur public non financier, que l'on calcule en ajoutant celui des opérations des entreprises publiques aux recettes ou aux dépenses des administrations publiques. Cela sera d'autant plus important que les entreprises publiques non financières sont grandes, que l'État les utilise pour prélever des taxes ou accorder des subventions, évincer le secteur privé (par exemple en versant des intérêts ou des salaires supérieurs à ceux qui ont cours sur le marché) et pour accumuler des dettes ou octroyer des prêts.

Le calcul d'un solde global intégrant seulement les opérations du secteur public non financier permet de continuer à classer séparément le financement des opérations des administrations publiques et des entreprises publiques non financières par la banque centrale et/ou les institutions financières publiques. Dans les pays où la banque centrale et/ou les institutions financières publiques exercent aussi dans une large mesure des activités quasi budgétaires, il pourrait être souhaitable, pour les besoins de l'analyse, de calculer et communiquer un solde intégrant les opérations de l'ensemble du secteur public.

Le solde global du secteur public non financier doit être présenté parallèlement à celui des administrations publiques. Il importe de procéder ainsi pour pouvoir déceler les causes des problèmes budgétaires et maintenir la distinction essentielle entre les administrations publiques et les entreprises publiques non financières qui, tout en servant parfois de vecteur de la politique budgétaire, cherchent en général surtout à atteindre des objectifs commerciaux. La séparation des sous-secteurs contribue en outre à réduire la possibilité que la présentation du solde du secteur public non financier soit interprétée comme un signe de l'intention des pouvoirs publics d'utiliser les entreprises publiques non financières à des fins budgétaires.

Par ailleurs, le fait que l'État est le propriétaire de ces établissements et a le pouvoir de leur assigner des fonctions quasi budgétaires – qu'il exerce actuellement ou non ce pouvoir – rend d'autant plus importante une diffusion plus générale d'un complément d'informations sur le solde du secteur public non financier. L'application de normes comptables généralement reconnues (centrées sur le droit de regard en tant que critère de diffusion de données consolidées) aux informations financières sur les administrations publiques peut à l'avenir encourager davantage la communication d'informations sur le solde de l'ensemble du secteur public, ventilé par sous-secteur.

Procédures d'exécution du budget

3.3. Les modalités d'exécution et de suivi des dépenses approuvées et de recouvrement des recettes doivent être clairement définies.

127. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) le système comptable; 2) la passation des marchés et l'emploi; 3) l'audit interne; 4) l'administration fiscale.

Système comptable

3.3.1 Il doit y avoir un système comptable intégré et exhaustif qui permet d'évaluer de manière fiable les arriérés de paiement.

128. Il s'agit là d'une règle fondamentale de transparence des finances publiques. Les systèmes comptables doivent être fondés sur des systèmes de contrôle interne bien établis, permettre la saisie et l'enregistrement des informations au stade des engagements, donner lieu à l'établissement de rapports sur les arriérés de paiement, intégrer dans de bons délais toutes les opérations financées par l'extérieur et maintenir des données sur l'*aide en nature*. La pratique optimale à cet égard est d'utiliser un système comptable qui permette l'enregistrement et la diffusion de données sur la base de l'exercice, ainsi que l'établissement de rapports sur une base caisse.

Systèmes de contrôle interne

129. Les systèmes de contrôle interne visent à donner l'assurance que les objectifs fixés par la direction sont en voie de réalisation¹¹⁰. La responsabilité du contrôle interne incombe donc au directeur de chacune des entités des administrations publiques. Il se peut toutefois qu'un organe de l'administration centrale soit chargé d'élaborer une méthode de contrôle interne commune à toutes les administrations publiques.

130. Les objectifs des systèmes de contrôle interne définis par l'INTOSAI sont les suivants : promouvoir des opérations ordonnées, économiques, efficaces et efficaces; favoriser des opérations ordonnées, économiques, efficaces et efficaces; prévenir les pertes de ressources dues au gaspillage, à des emplois abusifs, à une mauvaise gestion, à des erreurs et à la fraude; respecter les lois, réglementations et directives de la direction; établir et conserver des données financières et administratives fiables et les publier en temps opportuns¹¹¹. Pour être efficaces, les dispositifs de contrôle interne doivent être appropriés,

¹¹⁰Selon cette définition large, le contrôle interne couvre le contrôle administratif (procédures régissant le processus de prise de décision) et le contrôle des comptes (procédures régissant la fiabilité des comptes financiers).

¹¹¹ Voir INTOSAI (1992).

fonctionner conformément aux dispositions prévues sur toute la période et être d'un bon rapport qualité-coût. L'encadré 19 présente en résumé un ensemble de directives établies par l'INTOSAI pour l'élaboration des normes de contrôle interne. Il est proposé que les systèmes de contrôle interne de tous les pays soient conformes aux directives de l'INTOSAI.

Encadré 19. Directives de l'INTOSAI pour l'élaboration de normes de contrôle interne

L'INTOSAI a publié un ensemble de normes générales et détaillées qui définissent les conditions minimum à remplir pour qu'un système de contrôle interne soit acceptable.

Normes générales

- Des objectifs de contrôle spécifiques doivent être identifiés pour chaque activité de l'organisme et doivent être appropriés, exhaustifs, raisonnables et intégrés aux objectifs généraux de l'organisme.
- Les organes directeurs et les agents doivent maintenir à tout moment une attitude d'adhésion aux contrôles internes et faire preuve d'intégrité et de compétences suffisantes pour s'y conformer.
- Le système doit garantir dans une mesure raisonnable la réalisation des objectifs du contrôle interne.
- Les organes de direction doivent vérifier constamment leurs opérations et prendre sans délai les mesures correctives nécessaires.

Normes détaillées

- Une documentation complète sur toutes les transactions et sur le système de contrôle proprement dit doit être fournie.
- Les transactions et les événements doivent être promptement enregistrés et bien répertoriés.
- L'exécution des transactions et des actions doit être dûment autorisée.
- Les principales responsabilités aux différents stades d'une transaction doivent être confiées à plusieurs personnes.
- Une surveillance compétente doit être assurée pour veiller à la réalisation des objectifs du contrôle.
- L'accès aux ressources et aux dossiers doit être limité aux personnes autorisées qui en ont la responsabilité de leur garde ou de leur utilisation.

131. La **France** et les pays dont le système administratif est fondé sur le système français donnent un exemple de méthode de contrôle interne de l'ensemble des administrations publiques. La loi impose une claire distinction entre l'organisme public qui demande un paiement, l'unité spéciale du Ministère des finances qui approuve toutes les dépenses et le service de comptabilité du Ministère des finances qui exécute tous les paiements¹¹². D'autres systèmes assurent aussi la séparation des pouvoirs entre l'entité responsable de l'autorisation des engagements et celle qui est chargée de l'exécution des paiements, mais ces systèmes sont plus décentralisés et tendent à donner à la direction de chaque administration la responsabilité d'établir un dispositif de contrôle adéquat.

Évaluation des arriérés

132. La non-identification des arriérés — du côté des paiements comme de celui des recettes —, outre qu'elle est symptomatique de graves déficiences dans la gestion des finances publiques, peut constituer un obstacle majeur à la transparence des finances publiques. Dans

¹¹² La Tunisie offre un bon exemple de contrôle interne de ce type, organisé sur le modèle du système français. Voir le RONC pour la Tunisie, Module sur la transparence des finances publiques, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/tun/index.htm>.

la mesure où des arriérés ne sont pas déclarés, les informations communiquées sur la situation des finances publiques sont erronées. Des systèmes de comptabilité publique efficaces doivent donner suffisamment d'informations pour permettre d'évaluer le montant des arriérés de paiements ou d'impôts.

133. La comptabilité de caisse dans les administrations publiques conduit à sous-estimer le déficit public réel dans la mesure où les administrations ont des arriérés de paiements élevés ou persistants (par exemple, envers des fournisseurs, employés ou retraités). Il est rare que les arriérés de paiements posent un problème dans les économies avancées, mais ils ne sont que trop courants dans les pays en développement ou en transition, pour les raisons données dans l'encadré 20. Ce problème est souvent davantage attribuable à la mauvaise préparation du budget qu'aux faiblesses du système comptable, mais il est certain qu'un système comptable bien conçu aide à y remédier et à l'empêcher de se reproduire.

Encadré 20. Étapes des paiements et arriérés de paiements

Un arriéré de paiement survient lorsqu'une facture ou autre obligation est exigible mais n'est pas acquittée à la date d'exigibilité ou avant. Pour établir l'existence d'arriérés, il est nécessaire à la fois d'identifier le moment auquel un paiement est exigible et de déterminer si ledit paiement a été effectué. Dans un processus typique de paiement, tous les systèmes comptables distinguent quatre étapes fondamentales :

- **l'engagement** : dépense future résultant d'une commande, de la signature d'un contrat ou d'un autre accord impliquant la fourniture de biens ou de services;
- **la vérification** : confirmation par l'agent receveur agréé qu'un bien ou un service commandé a été reçu et, partant, qu'une obligation et une date d'exigibilité du paiement sont constatées;
- **l'émission du paiement** : émission d'un chèque ou d'un ordre de paiement en faveur du fournisseur d'un bien ou d'un service ou en règlement d'une obligation de transfert exigible;
- **paiement au comptant** : paiement en espèces ou transfert de fonds à un compte fournisseur ou à un bénéficiaire après présentation et enregistrement du chèque ou de l'ordre de paiement.

Dans les économies avancées, l'usage pour beaucoup de fournisseurs de biens et de services est d'accorder entre 30 et 60 jours de crédit entre l'étape de la vérification et celle de l'émission du paiement. Cela veut dire que les factures sont «payables» après vérification et que leur paiement est «exigible» au terme de la période de crédit accordée. Dans les systèmes de comptabilité de caisse et de *comptabilité de caisse modifiée*, les dépenses sont enregistrées et déclarées au stade de l'émission du paiement» (ou parfois à celui du «paiement au comptant»). Il est souvent difficile, dans les systèmes comptables peu développés, d'obtenir des estimations fiables des paiements aux stades antérieurs ainsi que des estimations des paiements exigibles. Dans les systèmes de comptabilité d'exercice et de comptabilité d'exercice modifiée, les dépenses sont enregistrées et déclarées au stade de la vérification et les données à tous les stades du paiement sont généralement plus exhaustives. Par conséquent, l'évaluation des arriérés de paiement est plus simple sur la base de ces systèmes.

134. La transparence des finances publiques exige fondamentalement que l'évaluation des arriérés s'effectue à partir d'informations comptabilisées sur une base caisse, complétées par

des données établies sur la base des comptes à payer¹¹³. Les données sur les arriérés ne seraient pas produites automatiquement à partir d'un simple système de comptabilité de caisse, mais elles pourraient être incluses dans des rapports supplémentaires. Par conséquent, toutes les administrations devraient s'orienter vers l'adoption d'une norme comptable qui facilite l'établissement de rapports de fin de période sur les comptes à payer ainsi que de rapports sur les mouvements de caisse — quelle que soit la base comptable utilisée. Un système de comptabilité d'exercice ou de comptabilité d'exercice modifiée permettrait d'atteindre cet objectif et pourrait être convenir dans le cas de certains pays.

135. Du côté des recettes, les administrations publiques doivent aussi comptabiliser les recettes fiscales et autres qui n'ont pas été reçus à temps¹¹⁴. Par exemple, le stock des arriérés d'impôts peut être élevé, mais il est difficile de savoir quelle part de ce stock est effectivement recouvrable, car un grand nombre de pays n'annulent pas les créances irrécouvrables. Comme pour les dépenses, il est indispensable que l'administration fiscale et le système comptable constatent et enregistrent les paiements exigibles et que, dans la mesure du possible, ils publient des informations sur les flux mensuels et annuels d'impôts, de pénalités et d'intérêts impayés¹¹⁵.

Couverture des opérations financées à l'aide de ressources intérieures ou extérieures

136. Le système comptable doit enregistrer toutes les opérations publiques en temps voulu et couvrir aussi bien les opérations financées à l'aide de ressources intérieures que celles qui sont financées par l'étranger. Dans les pays en développement bénéficiaires d'importants apports d'aide extérieure, il est courant qu'une large part des transactions financées par des ressources extérieures ne soit pas saisie par le système de comptabilité publique. Cette situation est parfois directement imputable aux modalités du financement fourni par les donateurs. Par exemple, les dépenses peuvent être inscrites directement au débit des comptes des organismes donateurs ou des comptes de fiducie, et des systèmes comptables spéciaux sont parfois établis pour rendre compte des opérations aux donateurs, généralement au détriment de la transparence et de la responsabilisation dans le pays bénéficiaire. Tous les

¹¹³ Pour une étude plus détaillée de ces questions, voir Potter et Diamond (1998) et IFAC (2000a).

¹¹⁴ Étant donné que les recettes fiscales de l'État sont obligatoires et sans contrepartie, il est plus difficile d'établir des critères de constatation pour la dette fiscale que pour les dépenses. IFAC (2000a) indique un certain nombre de critères de constatation qui peuvent être applicables dans un système de comptabilité d'exercice et donne des exemples de critères de constatation pour différents impôts (paragraphe 517-28) tout en précisant que «en raison des différences entre les systèmes législatifs et administratifs nationaux, il se peut que les critères de constatation pour des impôts semblables soient différents selon les pays» (paragraphe 524).

¹¹⁵ Bien que les systèmes de compensation ne soient généralement pas recommandés pour les opérations des administrations publiques, il est important d'adopter une approche unifiée pour la détermination des obligations fiscales. Un numéro unique d'identification et un dossier unique pour chaque contribuable permettraient de le faire; si un contribuable est en situation d'arriérés pour un impôt et a droit à un remboursement sur un autre impôt, le remboursement pourrait servir à compenser les arriérés.

pays (avec le soutien de pays donateurs, le cas échéant) doivent mettre au point des systèmes comptables exhaustifs et intégrés qui couvrent toutes opérations publiques, indépendamment de leur source de financement. Les systèmes de comptabilité de caisse peuvent répondre à cet objectif, la principale condition étant que des mesures spéciales soient prises en vue d'assurer la comptabilisation en temps voulu de toutes les opérations.

Aide en nature

137. Une faiblesse très courante, et assimilable à la précédente, des systèmes de comptabilité d'un grand nombre de pays en développement tient à ce que l'aide non pécuniaire est rarement enregistrée dans son intégralité. Il en découle que les comptes publics ne révèlent ni le niveau véritable des ressources utilisées, ni leur répartition par secteur, organisation ou région. Une lacune tout aussi importante tient à ce que les actifs ainsi créés ou acquis ne sont pas enregistrés d'une manière qui aide à identifier les opérations à long terme et les besoins de maintenance. Le transfert de ces actifs aux administrations publiques lorsque les donateurs en ont achevé le financement peut donner lieu à des pressions considérables sur le budget. Des problèmes se posent aussi quant à l'enregistrement en temps voulu et à l'évaluation de ce type d'assistance et, dans l'optique d'une plus grande transparence, certaines mesures devraient être prises pour inclure les opérations liées à l'aide en nature. Les systèmes de comptabilité de caisse n'offrent généralement pas de moyen satisfaisant de suivre ces opérations, et un système de comptabilité d'exercice à part entière serait nécessaire au traitement pleinement intégré des actifs non financiers. Il est proposé que tous les pays enregistrent, au moins parmi les postes pour mémoire, les apports importants d'aide en nature en indiquant les recettes prévisionnelles dans le budget et les recettes vérifiées dans les comptes annuels.

Passation de marchés et emploi

3.3.2 Les réglementations de la passation de marchés et de l'emploi doivent être normalisées et accessibles à toutes les parties intéressées.

Passation de marchés et adjudications

138. La passation de marchés de biens et services, en particulier lorsqu'ils sont importants, doit être publique et transparente pour donner l'assurance que les risques de corruption sont limités au maximum et que les deniers publics sont bien utilisés. Des considérations analogues doivent présider à la sous-traitance de services publics ou de services de gestion, et aux privatisations.

139. Des dispositifs d'adjudication appropriés doivent être mis en place pour les marchés dépassant un certain montant, et la réglementation relative à la passation de marchés doit donner autorité à un conseil ou comité d'adjudication indépendant, dont les décisions doivent

pouvoir faire l'objet d'un audit¹¹⁶. Dans les cas où des services précédemment assurés par les administrations publiques sont cédés en sous-traitance au secteur privé, les procédures doivent être soumises aux mêmes règles que celles qui s'appliquent à la passation de marchés, ou à des règles semblables¹¹⁷. Dans ce domaine, l'OCDE et la Banque mondiale ont aidé un certain nombre de pays à mettre en place des systèmes modernes de passation de marchés, et plusieurs pays en transition ont bien progressé vers l'établissement de systèmes efficaces et transparents de passation des marchés publics. Certains pays ont élaboré une loi sur les marchés publics fondée sur la *loi type de la Commission des Nations Unies pour le droit commercial international (CNUDCI) sur la passation des marchés de biens, de travaux et de services*¹¹⁸.

Emploi

140. Les procédures qui régissent l'emploi dans la fonction publique doivent être clairement spécifiées et accessibles. Tout recrutement et toute réglementation applicable aux traitements dans la fonction publique doivent être publiés. Les postes vacants doivent être annoncés et pourvus dans des conditions concurrentielles, selon des critères de sélection clairement définis. Dans un certain nombre d'économies avancées, des pouvoirs considérables ont été délégués à la direction des administrations pour qu'elles définissent leur propre politique de recrutement et — dans des limites variables — de rémunération. La clarté et l'accessibilité des procédures restent, bien sûr, des exigences fondamentales.

Audit interne

3.3.3 L'exécution du budget doit être soumise à un audit interne, et les procédures d'audit doivent pouvoir faire l'objet d'un examen.

141. Un audit interne efficace assuré par des administrations publiques constitue l'une des premières lignes de défense contre l'utilisation abusive ou la mauvaise gestion des fonds

¹¹⁶ La Corée offre un bon exemple de pays qui a mis en place, à tous les échelons des administrations publiques, un système de passation des marchés et d'adjudications qui est clair, exhaustif et transparent. Voir le RONC pour la République de Corée, Module sur la transparence des finances publiques, paragraphe 22, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/kor/index.htm>.

¹¹⁷ Les directives en matière de passation de marchés peuvent être consultées sur le site Internet OCDE/PUMA, <http://www.oecd.org/puma/sigmaweb/pubs/pbno3.htm>, où sont indiquées les lois applicables en vertu des accords de commerce multilatéraux tels que l'*Accord sur les marchés publics* de l'Organisation mondiale du commerce (<http://www.aija.com.au/publications/WTO9902.html>) et les directives de l'Union européenne en la matière (<http://formby.wiganmbc.gov.uk/pub/bsu/eudirect.htm>), qui définissent les obligations légales régissant les systèmes et pratiques des pays.

¹¹⁸ Voir <http://www.uncitral.org/english/texts/prourem/proc93.htm>. Parmi ces pays figure la Pologne, qui a reçu une assistance technique de l'OCDE/SIGMA. Elle applique un système de marchés publics très décentralisé, un bureau central de passation de marchés publics étant responsable de l'élaboration de la réglementation.

publics¹¹⁹. Il doit s'inscrire dans un dispositif de contrôle interne bien conçu et non s'y substituer. Les vérifications effectuées par des auditeurs internes fournissent aussi de précieux renseignements pour l'examen de la discipline financière par des services d'audit externe. L'existence et l'efficacité de l'audit interne doivent être garanties par une règle selon laquelle les procédures d'audit interne doivent être décrites de façon claire et accessible au public et l'efficacité de ces procédures doit pouvoir faire l'objet d'un examen par les auditeurs externes.

Administration fiscale

3.3.4 L'administration fiscale doit être protégée par la loi de toute influence politique et doit régulièrement rendre publiquement compte de ses activités.

142. L'administration fiscale doit être juste et impartiale, libre de toute intervention politique, et elle doit être perçue comme telle. Pour cette raison, la nomination des dirigeants de l'administration fiscale doit être régie par la loi et ceux-ci doivent bénéficier d'une protection statutaire contre le risque de licenciement et d'influence politique dans l'interprétation des textes de loi fiscale. La nomination statutaire de commissaires fiscaux dotés de pouvoirs clairement définis en matière d'interprétation de ces textes est une approche qui aide à offrir une garantie d'intégrité. Le processus de recouvrement de l'impôt doit être transparent et, à cette fin, les organismes de recouvrement doivent soumettre en temps voulu à l'organe législatif un rapport annuel d'activité. Outre qu'il présente des données sur les résultats, par exemple sur les recouvrements effectifs par rapport aux prévisions budgétaires, ce rapport doit apporter des précisions sur les mesures prises pour assurer un plus grand respect des lois fiscales. Certaines économies avancées ont récemment institué l'obligation de publier, avec la législation fiscale nouvelle ou amendée, un relevé des coûts des mesures proposées à cet effet¹²⁰.

Informations budgétaires

3.4 Des rapports budgétaires doivent être soumis régulièrement aux autorités législatives et au public.

143. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) les résultats budgétaires et extrabudgétaires; 2) les comptes définitifs; 3) les résultats des programmes.

¹¹⁹Par audit interne, on entend un audit effectué par des agents relevant de l'organe exécutif des administrations publiques et par audit externe, un audit effectué par des experts indépendants de cet organe. L'audit interne recouvre donc à la fois l'audit d'une administration par des agents de cette dernière (qui, dans l'idéal, en réfèrent directement au plus haut niveau de direction de cette administration) et l'audit d'une administration par une autre (par exemple, une instance d'audit relevant du ministère des finances ou du premier ministre).

¹²⁰ En Australie, ces relevés sont appelés "compliance cost impact statements".

Résultats budgétaires et extrabudgétaires

3.4.1 Un rapport d'exécution budgétaire doit être soumis aux autorités législatives en milieu d'exercice. Des rapports plus fréquents (au moins trimestriels) doivent aussi être publiés.

Périodicité et délais de diffusion

144. Il s'agit là d'une règle fondamentale de transparence des finances publiques. Une gestion efficace des finances publiques est subordonnée à la communication, en cours d'exercice, d'informations fiables et actuelles sur la situation financière des administrations publiques. Le rapport budgétaire en milieu d'exercice doit présenter une analyse exhaustive de l'exécution du budget, y compris des comparaisons pour tous les principaux postes de recettes, de dépenses et de financement, ainsi que les données de milieu d'exercice pour l'exercice précédent et les estimations budgétaires de milieu d'exercice. Il doit contenir en outre les prévisions révisées des résultats budgétaires pour l'exercice en cours et indiquer les principales causes des divergences entre le budget et les résultats budgétaires escomptés (par exemple révision des hypothèses économiques, nouvelles mesures, événements imprévus, changement du calendrier des recettes ou des dépenses). Ce rapport doit être présenté à l'organe législatif — et c'est là une règle fondamentale de transparence des finances publiques — dans les trois mois suivant le milieu de l'exercice. Cette règle cadre avec l'obligation de rendre compte de l'action menée face à l'évolution de la situation économique ou budgétaire. Dans ses lignes directrices, l'OCDE recommande de présenter le rapport en milieu d'exercice dans les six semaines suivant la fin du semestre. Il convient d'appliquer les normes du SGDD relatives à la périodicité et aux délais de publication pour les autres rapports budgétaires de l'administration centrale (tous les trimestres dans les trois mois qui suivent la fin de la période). Ces rapports doivent présenter des informations détaillées sur les recettes, les dépenses, le solde budgétaire et le financement (avec classification des données par catégorie de créancier, type d'instrument de la dette et monnaie de libellé, le cas échéant). Les pays sont encouragés à diffuser des données sur les paiements d'intérêts. Le SGDD exige la publication d'un rapport budgétaire mensuel avec un décalage d'un mois, ce qui est la pratique optimale¹²¹. À toutes fins utiles, l'encadré 21 présente les normes de transparence des finances publiques relevant du SGDD et de la NSDD.

145. Autre règle fondamentale, des renseignements détaillés sur la dette et les actifs financiers de l'administration centrale doivent être publiés tous les ans, dans les six mois suivant la fin de l'exercice. Cependant, lorsque la dette publique est élevée, il y a lieu de publier des rapports trimestriels. En général, la fréquence de diffusion des données sur les

¹²¹ En Suède, le gouvernement est tenu de faire rapport au Parlement, au moins deux fois par an, sur les résultats budgétaires escomptés, et sur les divergences entre les résultats et les prévisions budgétaires initiales. Des rapports mensuels détaillés sur les résultats budgétaires sont diffusés sur le site Internet de l'Autorité de gestion financière nationale. Voir le RONC pour la Suède, Module sur la transparence des finances publiques, paragraphe 17, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/swe/index.htm>.

actifs financiers doit être identique à celle des données sur la dette. Les informations sur la dette doivent inclure des données sur l'encours de la dette pour l'exercice en cours et les deux exercices précédents, ainsi que sur les coûts du service de la dette pour les périodes correspondantes. La pratique optimale en matière de diffusion des données sur la dette est celle qui est définie par le SGDD et consiste à publier les données sur la dette de l'administration centrale tous les trimestres, avec un décalage d'un trimestre¹²². Il est en outre recommandé dans le SGDD que les projections du service de la dette à moyen et à long terme soient communiquées tous les trimestres pour les quatre trimestres à venir et tous les ans par la suite. Les projections relatives aux remboursements de la dette à court terme doivent toujours être diffusées tous les trimestres.

Informations sur les administrations publiques

146. Dans l'idéal, les rapports trimestriels ou en milieu d'exercice couvrent la situation financière des administrations publiques et donnent une base permettant de déterminer si les objectifs généraux de finances publiques qui servent de cadre au budget sont réalisables. Cependant, comme on l'a vu, un grand nombre de pays ne seront pas en mesure de fournir en temps opportun des informations complètes sur les échelons infranationaux des administrations publiques. Mais, lorsque les fonctions budgétaires de ces niveaux d'administration sont importantes, il y a lieu de publier, si possible, un état récapitulatif de leur situation financière, en utilisant, au besoin, des indicateurs partiels tels que les emprunts bancaires ou les émissions obligataires. La pratique optimale est celle qui consiste à publier des informations fiables sur les résultats des administrations publiques dans les 12 mois suivant la fin de l'exercice.

Comptes définitifs

3.4.2 Les comptes budgétaires définitifs doivent être soumis aux autorités législatives dans un délai d'un an après la clôture de l'exercice.

147. Il s'agit là d'une règle fondamentale de transparence des finances publiques. La composition des comptes définitifs et les dates correspondantes doivent être spécifiées dans la loi de finances. Les comptes définitifs doivent être conformes au budget adopté par l'organe législatif; ils doivent être rapprochés, poste par poste, des crédits ouverts, et un tableau synoptique indiquant les principales causes de divergence par rapport aux crédits initiaux doit être présenté. Les comptes définitifs doivent avoir la même présentation que le budget et faire apparaître toute modification apportée dans le courant de l'exercice au budget initial approuvé par l'organe législatif; enfin, ils doivent contenir des informations comparatives pour les deux exercices précédents. En règle générale, les comptes définitifs pour chaque échelon des administrations publiques sont vérifiés et présentés uniquement dans l'unité administrative compétente. Cependant, l'administration centrale doit dresser un

¹²² Dans ses lignes directrices, l'OCDE recommande de publier les données sur la dette avec un décalage d'un mois.

Encadré 21. Transparence des finances publiques et normes de diffusion des données

Le Code et le Manuel sur la transparence des finances publiques adoptent en général, pour ce qui est du champ d'application, de la périodicité et des délais de diffusion des données, des normes identiques à celles qui sont retenues par la NSDD et le SGDD. Cependant, le Code traite en outre de la diffusion d'informations par le biais de la documentation budgétaire et de la publication des comptes définitifs vérifiés, qui ne sont pas explicitement couverts par la NSDD ou le SGDD. Il met par ailleurs davantage l'accent sur la communication d'informations concernant certains éléments, comme les passifs éventuels. Selon la terminologie utilisée dans le Manuel sur la transparence des finances publiques, les spécifications de la NSDD correspondent généralement à des pratiques optimales, et celles du SGDD à des règles fondamentales. Les éléments pertinents de la NSDD et du SGDD sont présentés dans le tableau ci-après.

Secteur budgétaire	NSDD	SGDD
Opérations de l'administration centrale Champ d'application Périodicité Délais de diffusion	A Mensuelle Un mois	A Trimestrielle Un trimestre
Dette de l'administration centrale Champ d'application Périodicité Délais de diffusion	B Trimestrielle Un trimestre	D Annuelle- trimestrielle encouragée 1-2 trimestres
Opérations des administrations publiques/du secteur public Champ d'application Périodicité Délais de diffusion	C Annuelle Deux trimestres	E E E

- A** Budget et fonds extrabudgétaires, présentation du solde budgétaire et des principales composantes du déficit/excédent et du financement; la diffusion d'informations sur les paiements d'intérêts est encouragée.
- B** Répartition par échéance, dette intérieure/extérieure, unité monétaire; dette garantie (le cas échéant); la diffusion de projections trimestrielles du service de la dette est encouragée.
- C** Comme pour A dans le cas des administrations publiques. S'il s'agit du secteur public, diverses définitions possibles.
- D** Comme pour B; mais la diffusion d'informations sur la dette garantie est encouragée; les projections du service de la dette ne sont pas requises.
- E** Extension encouragée des normes du SGDD. Le champ d'application est le même que pour C, et les délais de diffusion sont de 6 à 9 mois.

tableau fiable des comptes des autres échelons des administrations publiques lorsque leurs activités influent sensiblement sur la situation budgétaire, et doit communiquer un état récapitulatif des résultats budgétaires des administrations publiques. La pratique optimale est celle qui consiste à présenter les comptes définitifs de l'administration centrale à l'organe législatif dans les six mois suivant la fin de l'exercice.

Résultats des programmes

3.4.3 Une comparaison des résultats et des objectifs des principaux programmes budgétaires doit être communiquée aux autorités législatives chaque année.

148. Une règle fondamentale de transparence des finances publiques exige la publication d'une déclaration des objectifs des principaux programmes budgétaires. Les produits et résultats des programmes des administrations publiques doivent ensuite faire l'objet d'un suivi, et il convient de fournir à l'organe législatif, dans les douze mois suivant la fin de

l'exercice, une description et une évaluation des réalisations par rapport aux objectifs indiqués dans les documents budgétaires. Des informations comparatives doivent être communiquées pour les deux exercices précédents. La pratique optimale est celle qui consiste à faire vérifier, par des experts indépendants, les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés, et à les présenter à l'organe législatif dans les six mois suivant la fin de l'exercice.

IV. GARANTIE D'INTÉGRITÉ

149. La transparence des finances publiques exige que les données budgétaires communiquées par les administrations publiques soient conformes aux critères fondamentaux qui attestent de leur qualité, et que des mécanismes offrant à l'organe législatif et au public une garantie de l'intégrité de ces données soient en place.

Normes de qualité des données

4.1 Les données budgétaires doivent être conformes aux normes de qualité reconnues.

150. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) les données budgétaires; 2) la *base comptable*; 3) les garanties de la qualité des données. Toutes ces bonnes pratiques sont des règles fondamentales de transparence des finances publiques.

Données budgétaires

4.1.1 Les données budgétaires doivent rendre compte des tendances récentes d'évolution des recettes et des dépenses, des courants macroéconomiques fondamentaux et des engagements bien précis des pouvoirs publics.

151. De graves problèmes d'exécution du budget — comme le rationnement ponctuel des liquidités à court terme, les arriérés de paiements, les dépenses sans ouvertures de crédits correspondantes, les lois de finances rectificatives fréquentes — peuvent souvent être imputés à une mauvaise préparation du budget. Pour que le budget soit crédible et fonctionne efficacement en tant qu'outil de gestion des finances publiques, il faut que les prévisions de recettes et les estimations de dépenses sur lesquelles il repose soient de haute qualité. Une règle fondamentale de transparence des finances publiques exige qu'un état récapitulatif des prévisions de recettes et des estimations de dépenses soit présenté dans un document de référence faisant partie de la documentation budgétaire et que les pièces justificatives puissent faire l'objet d'un examen indépendant¹²³.

152. Il est tout particulièrement important d'établir des prévisions de recettes qui soient réalistes car des erreurs relativement faibles dans les prévisions de ce large agrégat peuvent

¹²³ Les paragraphes 174-176 traitent de l'évaluation externe des prévisions budgétaires et macroéconomiques.

avoir un effet considérable sur le solde budgétaire, vu qu'il est souvent difficile d'ajuster les dépenses en fonction du manque à percevoir. Les prévisions de recettes doivent pleinement s'expliquer sur la base des tendances récemment observées, de l'évolution macroéconomique probable et des effets estimés sur les recettes de toute nouvelle conséquence de la politique fiscale en vigueur et de tout nouveau changement d'ordre fiscal. Le degré d'accès à des techniques avancées de prévision des recettes varie d'un pays à l'autre. Cependant, tous les pays devront indiquer avec la plus grande précision possible la méthode qu'ils utilisent. Les différentes méthodes de prévision des recettes sont décrites dans l'encadré 22.

153. Du côté des dépenses, la fiabilité des estimations dépend davantage de la rigueur de l'évaluation des coûts et de l'efficacité des mécanismes de contrôle que de la prévision proprement dite. Il importe certes de tenir compte des tendances récentes des dépenses (qui peuvent révéler une hausse de la demande de certains services publics) et de l'évolution probable de la situation macroéconomique (qui influera sur les paiements d'intérêts et certains programmes sensibles aux variations des prix ou aux fluctuations cycliques, comme les indemnités de chômage, par exemple). Mais, pour être fiables, les estimations de dépenses doivent absolument inclure toutes les obligations passées et présentes au titre de dépenses des administrations publiques. La persistance d'arriérés de paiements est généralement le signe que les obligations courantes ne sont pas pleinement couvertes par le budget et qu'il y a donc un problème systémique au niveau de la qualité des données. Le recours fréquent et important à des lois de finances rectificatives en cours d'exercice est d'ordinaire une indication qu'il n'est pas tenu compte dans le budget de toutes les obligations des administrations publiques. Des procédures budgétaires transparentes et une évaluation exhaustive des coûts de la politique budgétaire donnent en général l'assurance qu'il n'y aura pas besoin de recourir à des lois de finances rectificatives.

Base comptable

4.1.2 Le budget annuel et les comptes définitifs doivent préciser la base comptable (comptabilité de caisse ou d'exercice) et les normes suivies pour l'établissement et la présentation des données.

154. Il n'y a pas de norme universellement acceptée de comptabilité publique ou de diffusion d'informations sur les opérations financières des administrations publiques, encore que le CSP de l'IFAC ait sensiblement progressé dans ses travaux d'élaboration de telles normes (voir l'encadré 17). La transparence exige fondamentalement que soient indiquées les normes comptables reconnues ou généralement acceptées qui sont suivies¹²⁴, ainsi que les

¹²⁴Par exemple, les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) et les principes comptables généralement reconnus (GAAP), comme au **Royaume-Uni** et en **Nouvelle-Zélande**, ou les normes de comptabilité financière appliquées par l'administration fédérale des **États-Unis** (voir <http://www.financenet.gov/fasab.htm>).

Encadré 22. Prévisions de recettes

Il existe quatre grandes méthodes de prévision des recettes :

Taux effectif. Cette méthode consiste à multiplier, pour chaque impôt, la prévision de la base imposable par le taux d'imposition effectif correspondant. On calcule ce taux en divisant les recouvrements de la dernière période pour laquelle des données sont disponibles par la base imposable estimée¹²⁵. En général, le taux d'imposition effectif diffère du taux statutaire en raison de l'application d'exonérations ou parce que les contribuables ne respectent pas tous la loi fiscale. Cette approche peut donner des résultats médiocres lorsque la base imposable, les taux d'imposition, les capacités de l'administration fiscale et le degré de discipline fiscale varient. La transparence exige que des informations soient communiquées sur la manière dont le taux effectif est calculé, les hypothèses économiques qui sous-tendent les prévisions de la base imposable et tout ajustement fait pour tenir compte de l'évolution de l'un quelconque des facteurs susmentionnés.

Élasticité. Cette méthode met en jeu une relation empirique stable entre la croissance des recettes procurées par chaque impôt et celle de la base imposable correspondante, laquelle est appelée élasticité. Pour faire une prévision de l'accroissement des recettes, on multiplie la croissance prévue de la base imposable par l'élasticité et on ajoute ensuite l'estimation de l'effet de l'évolution de la structure fiscale, des capacités de l'administration fiscale ou du degré de discipline fiscale. Par souci de transparence, il convient de classer séparément ces composantes des prévisions de recettes.

Modélisation. Certaines économies avancées se servent de modèles globaux d'équilibre général pour faire des prévisions de recettes qui tiennent compte de l'interdépendance du système fiscal et de l'économie. D'autres ont recours à un échantillon de déclarations d'impôt pour construire des modèles de microsimulation qui décrivent les dispositions effectives de la loi fiscale, et ils utilisent ces modèles pour faire des prévisions microéconomiques qui sont ensuite agrégées. Ces modèles peuvent aussi être appliqués en conjonction avec l'une ou l'autre des deux méthodes susmentionnées. La méthode fondée sur le taux effectif ou l'élasticité peut être employée pour établir des prévisions sur la base de la politique en vigueur, et les modèles de microsimulation peuvent être utilisés pour estimer l'effet sur les recettes des changements d'ordre fiscal. La transparence exige la publication d'informations sur les modèles utilisés et la valeur des divers paramètres retenus.

Tendance et autocorrélation. Dans certains cas, il est difficile de relier l'évolution des recettes aux variables macroéconomiques fondamentales. C'est particulièrement le cas des recettes non fiscales qui sont liées à des droits et commissions spécifiques, aux bénéfices des entreprises et à la valeur de la propriété. Dans pareils cas, les tendances passées, complétées par des informations spécifiques sur chaque source de recettes, sont parfois les seuls moyens pratiques d'effectuer des prévisions. La transparence exige que le mode de détermination de la tendance soit spécifié et que soient diffusées les informations pertinentes sur les facteurs qui influencent les prévisions.

¹²⁵ En principe, le chiffre retenu pour la base imposable doit correspondre étroitement aux recouvrements de l'impôt en question, mais lorsque ceux-ci ne sont pas connus, il est parfois nécessaire d'utiliser un agrégat plus large, par exemple le PIB.

méthodes comptables¹²⁶. Il importe de préciser quelles unités des administrations publiques sont chargées d'établir les normes et méthodes comptables, de suivre l'application des normes et d'attester de leur observation. En outre, toute révision récente des méthodes ou pratiques comptables doit être signalée, et les raisons des changements apportés ainsi que leurs effets sur les agrégats budgétaires doivent être indiqués (pour faciliter la comparaison des données d'un exercice à l'autre). Les modifications importantes qu'il est prévu d'apporter aux méthodes ou pratiques comptables doivent être annoncées à l'avance. La pratique optimale est celle qui consiste à établir des mécanismes assurant que les normes de comptabilité publique et de diffusion d'informations sur les opérations financières des administrations publiques sont établies suivant un processus transparent et indépendant des administrations publiques¹²⁷.

Garanties de la qualité des données

4.1.3. Des garanties spécifiques doivent être fournies quant à la qualité des données de finances publiques. Il doit en particulier être précisé s'il y a cohérence interne entre les données des rapports budgétaires et si elles ont été rapprochées des données pertinentes d'autres sources.

155. Le Code appelle à un engagement public de diffuser en temps voulu des informations sur les finances publiques. L'expression «informations sur les finances publiques» comporte implicitement une notion de qualité. On présume que toute information publiée doit être à la fois fiable et utile à l'analyse budgétaire. Cependant, il s'est avéré que, dans la pratique, des normes doivent être fixées de manière plus explicites pour assurer effectivement la bonne qualité des données de finances publiques. Pour cette raison, le Code a été modifié de manière à identifier plus clairement tous les aspects qui se rapportent à la qualité des données. Un grand nombre des aspects traités dans les premières sections du Code, par

¹²⁶ Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques adoptés...pour la préparation et la présentation des comptes», paragraphe 7, IFAC (2000b). La base comptable peut varier selon qu'il s'agit de documents budgétaires ou de rapports financiers, comme aux **États-Unis**. En **France**, les normes comptables appliquées pour la préparation des comptes définitifs ont récemment été modifiées pour tenir compte des principes de la comptabilité d'exercice dans un certain nombre de domaines, et ces normes sont clairement expliquées dans les Comptes définitifs – voir le RONC pour la France, Module sur la transparence financière, encadré 1, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/fiscal.htm>. Certains pays qui ont adopté les principes de budgétisation sur la base de l'exercice sont tout d'abord passés par une phase de transition dans laquelle la comptabilité d'exercice a été adoptée pour les données diffusées alors que le budget a continué d'être établi sur une base caisse.

¹²⁷ Par exemple, aux **États-Unis**, le Federal Accounting Standards Advisory Board est chargé d'établir des propositions visant à améliorer la diffusion d'informations comptables et financières au sein de l'administration fédérale. En **Nouvelle-Zélande**, le Fiscal Responsibility Act exige des administrations publiques qu'elles préparent et présentent tous leurs rapports budgétaires conformément aux principes comptables généralement reconnus (GAAP), c'est-à-dire à ceux de la comptabilité d'exercice. Les GAAP sont la responsabilité du New Zealand Accounting Standards Review Board, organe indépendant des administrations publiques qui établit les normes comptables pour les secteurs privé et public.

exemple la classification, la couverture, les délais de diffusion et la périodicité, relèvent de la dimension qualité des données, mais sont en soi suffisamment importants pour être examinés séparément. La présente section du Code est axée sur la cohérence des données budgétaires et leur rapprochement d'autres données.

Cohérence interne

156. Il convient de procéder à des recoupements pour vérifier la cohérence interne des données de finances publiques, et d'indiquer le degré d'efficacité de la procédure. Comme indiqué dans l'encadré 7, les rapports budgétaires recouvrent les documents budgétaires, les rapports en cours d'exercice, les comptes définitifs, les rapports financiers et les rapports SFP. Il est essentiel que tous ces rapports répondent à des normes très élevées de fiabilité. La transparence des finances publiques exige absolument que les comptes définitifs correspondent parfaitement aux crédits ouverts et que les uns et les autres concordent avec les données des rapports SFP. Cette dernière règle garantit que tous les comptes pertinents sont intégrés dans les rapports SFP. Ces rapports doivent être établis parallèlement aux rapports budgétaires et activement utilisés pour l'élaboration et l'évaluation de la politique budgétaire. Une autre règle fondamentale de la transparence est que la variation du stock de dettes (et d'actifs financiers) est à rapprocher du solde budgétaire publié. La tenue d'un compte de patrimoine détaillé des administrations publiques permet le suivi systématique des variations de la dette et des actifs et peut donc servir à vérifier la fiabilité des données globales.

157. Il convient en outre de donner des garanties quant à la qualité des données budgétaires d'une période à l'autre. Par exemple, lorsque des données budgétaires globales sont présentées dans les documents budgétaires pour les exercices précédents (ce qui fait partie des bonnes pratiques proposées par le Code), il y a lieu de préciser l'état de ces données (par exemple, s'il s'agit de chiffres provisoires ou définitifs). Tout changement apporté d'un exercice à l'autre à la classification ou présentation des postes dans les documents budgétaires et les rapports financiers doit être indiqué, ainsi que les raisons qui l'ont motivé et ses effets approximatifs sur les finances publiques. Les données budgétaires doivent être révisées régulièrement, suivant un calendrier préétabli et publié.

158. Une autre règle fondamentale de la transparence exige que soit inclus dans la documentation budgétaire un document de référence qui présente une analyse de l'écart entre les prévisions des principaux agrégats budgétaires et les résultats obtenus pour les années récentes. La pratique optimale à cet égard est celle qui consiste à comparer les prévisions et les résultats budgétaires et, s'il existe des écarts importants, à en fournir une explication (de préférence dans le document de référence susmentionné). En particulier, il y a lieu de classer ces écarts selon qu'ils sont dus à des facteurs macroéconomiques, aux coûts des politiques en vigueur, ou aux coûts des nouvelles politiques¹²⁸. Lorsque l'incohérence interne des données

¹²⁸ L'Australie offre un bon exemple de pays où cette pratique est en vigueur. Voir <http://www.budget.gov.au/finaloutcome/>.

est connue ou qu'il n'est pas procédé au rapprochement nécessaire des comptes pour en vérifier la cohérence, cet état de fait doit être clairement indiqué.

Rapprochement de données

159. Il convient de procéder à un rapprochement entre les données budgétaires et les données correspondantes de nature non budgétaire, principalement les données monétaires, mais aussi les données de balance des paiements et de comptabilité nationale¹²⁹. La transparence appelle à une concordance rigoureuse des données budgétaires et monétaires et exige que toute faiblesse du processus de rapprochement soit portée en temps opportun à l'attention du public (par exemple dans les rapports d'audit)¹³⁰. Les divers *comptes du grand livre des administrations publiques* doivent correspondre parfaitement aux comptes bancaires. Le solde global, qui est égal à la différence entre les recettes et les dépenses, doit concorder avec les données sur le financement intérieur et extérieur qui sont communiquées par les administrations publiques et par la banque centrale, le reste du système bancaire et autres créanciers. Les données sur le financement doivent en outre être rapprochées des données détaillées sur les variations de la dette et des actifs financiers. Dans tous les rapports, tout écart inexpliqué entre les comptes du grand livre des administrations publiques et les comptes bancaires doit être indiqué.

160. L'un des signes de la détermination d'un pays à améliorer ses données budgétaires est sa participation au SGDD, et c'est là une règle fondamentale de la transparence des finances publiques. L'un des objectifs essentiels du SGDD est d'encourager les pays à améliorer la qualité de leurs données. Le SGDD fournit un cadre d'évaluation des besoins et de définition des priorités en la matière. Pour participer au SGDD, les pays doivent notamment s'engager à l'utiliser comme cadre d'élaboration de leurs statistiques, établir des métadonnées décrivant les pratiques qu'ils suivent pour produire et diffuser leurs statistiques officielles, et annoncer leurs plans d'amélioration à court et à long terme de ces pratiques.

¹²⁹ En Albanie, les données sur le financement budgétaire sont rapprochées de celles qui se rapportent aux créances du secteur financier sur les administrations publiques et à ses engagements envers ces dernières; et les statistiques sur la dette et les mouvements de fonds publics sont rapprochées de celles de la balance des paiements. Voir "Toward a Framework for Assessing Data Quality", par Carol S. Carson, Annexe IV, Sample C, à http://dsbb.imf.org/dqrs_work.htm.

¹³⁰ Au Pakistan, après la grande défaillance du processus de rapprochement des comptes et la découverte d'importantes incohérences dans les données budgétaires, les pouvoirs publics ont commencé à rétablir les systèmes fondamentaux de comptabilité et de rapprochement. La création d'un "Inter-agency Fiscal Monitoring Committee" -- et l'appui considérable dont il bénéficie de l'État -- est un grand pas vers l'amélioration des données servant au suivi des résultats budgétaires. Elle a en outre eu pour effet de renforcer les systèmes de rapprochement et de contrôle internes. Voir le RONC pour le Pakistan, Module sur la transparence des finances publiques, paragraphe 26 et encadré 1, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/pak/fiscal.htm>.

161. Le FMI utilise un autre moyen systématique de traiter la question générale de la qualité des données, qui consiste à établir, pour évaluer celle-ci, un cadre générique et un certain nombre de cadres applicables à des catégories de données spécifiques¹³¹. Il est actuellement procédé, pour les données budgétaires, à la mise au point d'un cadre d'évaluation qui est compatible avec la version révisée du *Manuel de SFP*¹³². L'évaluation de la qualité des données peut ainsi se faire dans un cadre structuré et dans un langage commun. Ce cadre est par ailleurs un outil adaptable et complet qui peut être appliqué à des pays qui se trouvent dans des situations très diverses sans exiger une grande expertise. Le cadre regroupe les pratiques optimales et les concepts et définitions universellement acceptées en matières de statistiques, notamment ceux des *Principes fondamentaux de la statistique officielle des Nations Unies*¹³³, de la NSDD et du SGDD.

162. Le projet de cadre générique d'évaluation de la qualité des données est esquissé à l'encadré 23. Il s'articule autour de cinq grandes dimensions successives qui ont été reconnues essentielles à une bonne qualité des données. Pour chacune de ces dimensions qui sont interdépendantes et se chevauchent parfois, le cadre offre des points de référence, ou caractéristiques observables qui peuvent servir à évaluer la qualité des données. Ces points de référence se décomposent en éléments (principaux identificateurs de la dimension qualité) et, ensuite, en indicateurs plus détaillés et concrets (non indiqués dans l'encadré 23).

163. Le cadre d'évaluation de la qualité des données reconnaît que la qualité d'une catégorie de statistiques, dans ce cas-ci des statistiques de finances publiques, est intrinsèquement liée à celle de l'institution qui les produisent. Ce principe, qui régit tous les éléments du cadre d'évaluation, apparaît le plus clairement dans les deux premières dimensions définies dans l'encadré 23. Les aspects de l'élaboration des données budgétaires qui ont trait à la qualité de l'institution sont traités dans la section suivante.

Examen public et indépendant

4.2 Les informations relatives aux finances publiques doivent faire l'objet d'un examen indépendant.

¹³¹ Pour de plus amples informations sur ces cadres, qui ont été élaborés par le Département des statistiques du FMI, voir "Toward a Framework for Assessing Data Quality", par Carol S. Carson (2000), à http://dssb.imf.org/dqrs_work.htm.

¹³² Le cadre d'évaluation de la qualité des données budgétaires fait actuellement l'objet de consultations intensives avec des experts internationaux et les services du FMI, ainsi que de vérifications sur le terrain.

¹³³ Voir <http://www.un.org/Depts/unsd/statcom/1994docs/e1994.htm>. Pour promouvoir davantage ces principes, la Commission de statistique des Nations Unies a créé un groupe de travail chargé d'élaborer un projet de code de bonnes pratiques. Se référer au "Code commun de pratique statistique du système des Nations Unies", partie I et partie II, avril 1996, à <http://www.un.org/Depts/unsd/demotss/tcnjun96/tony.htm>.

164. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) l'audit indépendant ; 2) l'évaluation, par des experts indépendants, des prévisions budgétaires et macroéconomiques ; et 3) l'intégrité des statistiques de finances publiques.

Audit indépendant

4.2.1 Une instance nationale d'audit ou un organisme analogue, indépendant du pouvoir exécutif, doit remettre aux autorités législatives et au public des rapports récents sur l'intégrité financière des comptes de l'administration publique.

Encadré 23. Cadre d'évaluation de la qualité des données — Principales dimensions

Conditions préalables	Le cadre juridique et institutionnel est favorable à l'établissement des statistiques; les ressources sont à la mesure des besoins des programmes statistiques et la qualité est reconnue comme la pierre angulaire des travaux statistiques.
Intégrité	Le professionnalisme est le principe directeur des politiques et pratiques statistiques, qui sont transparentes et guidées par des normes déontologiques .
Rigueur méthodologique	Les concepts et définitions utilisés sont conformes aux cadres statistiques de référence; le champ d'application des statistiques, ainsi que les systèmes de classification et de sectorisation satisfont aux normes internationalement reconnues; et les flux et stocks sont évalués et enregistrés selon ces normes (base de comptabilisation).
Exactitude et fiabilité	Les données de base disponibles offrent une base adéquate d'établissement des statistiques. Les techniques statistiques employées suivent de bonnes procédures. Les données de base sont régulièrement évaluées et validés .
Utilité	Les statistiques englobent les informations pertinentes sur le sujet en question; les délais de diffusion et la périodicité sont ceux spécifiés par les normes de diffusion internationalement reconnues; les statistiques sont cohérentes d'une période à l'autre et entre elles, et elles concordent avec les autres grandes catégories de statistiques; la révision des données s'effectue suivant une procédure régulière et prévisible.
Accessibilité	Les statistiques sont présentées d'une manière claire et compréhensible , les modes de diffusion sont adéquats et les statistiques sont communiquées de manière impartiale; des métadonnées à jour et pertinentes sont publiées; et les utilisateurs peuvent bénéficier d'une aide prompte et efficace .

165. Il s'agit là d'une règle fondamentale de la transparence des finances publiques. La plupart des pays sont dotés d'instances nationales d'audit¹³⁴, qui varient toutefois par leur forme et leur degré d'indépendance. Cependant, de nombreux pays en transition ont besoin de mettre en place des institutions de ce type. Dans les pays francophones, cette instance est la *Cour des comptes*, dans ceux du Commonwealth le *National Audit Office* ou l'*Auditor-General Office*¹³⁵, et dans les pays d'Amérique latine la *Contraloría General*. Ces institutions ont pour fonction essentielle de garantir et d'encourager la responsabilité envers le public. Leur rôle en tant que garant d'une responsabilisation adéquate envers le public peut devenir encore plus important dans la mesure où les pouvoirs de décision des administrations publiques sont plus largement délégués dans de nombreux pays. La transparence des finances publiques exige fondamentalement qu'une instance nationale d'audit soit légalement créée.

166. La vérification de la régularité est la principale composante de l'audit des administrations publiques. Ce travail consiste à attester la responsabilité financière de chacune des administrations — ce qui implique l'évaluation des registres financiers — et à formuler des opinions sur les relevés financiers, à attester la responsabilité financière de l'ensemble des administrations publiques, et à vérifier les transactions et systèmes financiers et les fonctions de contrôle et d'audit internes — y compris à évaluer la conformité aux règlements et statuts.

167. Après avoir vérifié la régularité des comptes, l'auditeur formule une opinion par écrit sur la base de ses conclusions. Il donne une opinion sans réserve lorsqu'il arrive à la conclusion que : les états financiers ont été préparés à partir de bases comptables acceptables et de méthodes appliquées de manière cohérente; les comptes sont conformes aux règles et obligations statutaires; l'image qu'ils donnent de la situation financière corrobore les constatations de l'auditeur sur l'administration dont il a fait l'audit; tous les faits matériels pertinents concernant les comptes sont dûment publiés.

168. Il est important que les instances nationales d'audit ne soient pas placés sous le contrôle du gouvernement en place. La *Déclaration de Lima de l'INTOSAI sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques* (1977) a pour principal objectif d'appeler à un contrôle indépendant des administrations publiques. Selon ces lignes directrices, l'établissement des institutions supérieures de contrôle doit être précisé par la constitution, et leur indépendance protégée par un tribunal suprême¹³⁶. Un système couramment employé pour garantir leur indépendance consiste à instituer des procédures de nomination ou de

¹³⁴Également appelées «institutions supérieures de contrôle des finances publiques». Il s'agit là de la plus haute instance du pays.

¹³⁵ Les principaux éléments de l'indépendance institutionnelle ont été mis en place pour l'Audit Office en Ouganda. Voir le RONC pour l'Ouganda, Module sur la transparence des finances publiques, paragraphe 29, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm>.

¹³⁶ Voir http://www.intosai.org/2_LIMADe.html.

révocation du contrôleur général qui soient indépendantes de l'organe exécutif. Dans un certain nombre de pays, toutefois, le contrôleur général est nommé par le président ou le premier ministre et fait rapport à ces derniers et non à l'organe législatif. En pareil cas, on peut renforcer l'indépendance du contrôleur général en veillant à ce qu'il soit au moins nommés par l'organe législatif.

169. Le contrôleur général doit être autorisé à faire rapport directement à l'organe législatif¹³⁷. Il y a lieu en outre de présumer que tous les rapports de l'instance nationale d'audit sont automatiquement portés à la connaissance du public après leur soumission à l'organe législatif – soit immédiatement, soit dans un délai spécifié. Dans certains pays, toutefois, le rapport de l'instance sur les comptes définitifs est transmis à l'organe législatif, ou au Président de la Chambre des représentants, mais n'est pas nécessairement soumis à l'organe législatif et n'est rendu public qu'au bout d'un long délai.

170. L'un des domaines où les rapports d'audit externe ne sont souvent pas publiés est celui des dépenses militaires ou de sécurité. Le souci de la sécurité nationale peut justifier l'existence de dispositions spéciales visant à limiter la publication des rapports d'audit. En pareille situations, il importe toutefois que toutes les dépenses militaires soient contrôlées par une autorité non militaire et que les résultats du contrôle soient présentés à une instance législative, par exemple à une commission chargée des comptes publics¹³⁸.

171. L'une des règles fondamentales de la transparence des finances publiques exige la mise en place de mécanismes visant à assurer l'adoption de mesures correctives en cas de conclusions défavorables du rapport d'audit externe. L'un de ces mécanismes consisterait à exiger de l'administration soumise à l'audit qu'elle donne par écrit une réponse publique aux conclusions et indique les mesures qu'elle entend prendre pour redresser la situation ; un autre mécanisme consisterait à établir une commission de comptabilité publique chargée d'examiner les comptes publics, ainsi que le rapport du contrôleur général, et de veiller à ce que l'exécutif soit responsable de la correction des déficiences mises en évidence par l'audit¹³⁹.

¹³⁷ En Inde, un contrôleur et auditeur général indépendant fait rapport uniquement au Parlement. Il convient en outre de mentionner que les administrations des États disposent de ses propres comptables généraux, qui relèvent du contrôleur et auditeur général et font rapport directement à l'organe législatif.

¹³⁸ Au **Pakistan**, par exemple, les ouvertures de crédits pour la défense sont soumises au Public Accounts Committee, mais la diffusion des documents est restreinte pour des raisons de sécurité. Voir le RONC pour le Pakistan, Module sur la transparence des finances publiques, paragraphe 30, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/pak/fiscal.htm>.

¹³⁹ Par exemple, au **Royaume-Uni**, le Public Accounts Committee soumet ses conclusions à la fois au Parlement et au Trésor, et ce dernier doit ensuite faire rapport à cette instance sur les mesures prises ou non en réponse à ces conclusions. Le Public Accounts Committee qui existe en **Inde** joue le même rôle.

172. Pour garantir que l'organe exécutif ne puisse rendre l'instance nationale d'audit inopérante en ne lui donnant pas suffisamment de fonds, en exerçant son contrôle sur la dotation en personnel ou en retardant l'examen de ses rapports — problèmes qui se posent dans un certain nombre de pays —, il y a lieu de mettre en place des mécanismes conférant un degré de contrôle législatif supérieur à la norme sur le fonctionnement de l'instance. L'un de ces mécanismes consisterait à donner à une commission législative la responsabilité de proposer le budget annuel de l'instance et de définir ses principaux domaines de priorité tout en laissant à le contrôleur général une certaine souplesse pour lui permettre d'établir de sa propre initiative des rapports sur telle ou telle question de son ressort. Il est important que l'instance nationale d'audit ait accès sans restriction à tous les dossiers et documents dont elle a besoin, et soit dotée du personnel nécessaire; des dispositions législatives à cet effet aideraient les auditeurs à obtenir plus facilement la coopération des organismes soumis à un audit.

173. Les pratiques en matière d'audit externe doivent être conformes aux normes internationales, telles que celles définies par l'INTOSAI¹⁴⁰ (décrites dans l'encadré 24) ou par un organisme régional. L'instance nationale d'audit doit être dotée du nombre nécessaire d'experts et tous les employés doivent faire preuve d'indépendance de jugement et d'action

Encadré 24. INTOSAI — Normes de contrôle

Les normes de contrôle de l'INTOSAI se subdivisent en quatre parties : les postulats de base, les principes généraux, les normes d'application du contrôle et les normes des rapports.

Postulats de base : l'instauration au sein de l'administration de systèmes appropriés d'information, de contrôle, d'évaluation et d'établissement de rapports facilitera la mise en oeuvre de l'obligation de rendre compte; les autorités compétentes doivent faire adopter des dispositions énonçant les principes comptables admissibles en matière d'informations comptables et financières et de publication de celles-ci, qui soient adaptés aux besoins de l'administration; et chaque institution de contrôle doit se fixer une ligne de conduite concernant les normes INTOSAI, ou d'autres normes spécifiques, qu'elle suivra afin de garantir la qualité de ses travaux.

Principes généraux : l'auditeur et l'institution de contrôle doivent être indépendants de l'exécutif et de l'unité contrôlée, et libres de toute influence politique; ils doivent avoir les compétences requises, et exercer leurs diligences dans l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI.

Normes d'application : L'auditeur doit élaborer des procédures de contrôle qui offrent une garantie raisonnable de détection d'erreurs, d'irrégularités et d'illégalités pouvant influencer directement et largement sur les montants figurant aux états financiers; il doit évaluer la fiabilité du contrôle interne; et l'un des objectifs importants du contrôle de la régularité des opérations est de garantir l'exhaustivité et la validité du budget et des comptes.

Normes des rapports : au terme de chaque audit, l'auditeur doit exprimer son opinion par écrit ou, le cas échéant, rédiger un rapport exposant ses constatations; le contenu doit être facile à comprendre et inclure seulement des informations étayées par des preuves suffisantes et pertinentes. De plus, il doit témoigner de l'indépendance et de l'objectivité de l'auditeur et s'avérer équitable et constructif (c'est-à-dire comporter des recommandations sur les mesures correctives à prendre).

¹⁴⁰Voir INTOSAI (1995).

dans l'exercice de leur fonctions. Les travaux de l'instance doivent être soumis à des contrôles internes de qualité et à une évaluation indépendante. Certaines économies avancées donnent mandat à l'instance nationale d'audit de faire rapport au public et à l'organe législatif sur des questions très diverses, dont la vérification des informations sur les résultats non financiers obtenus par rapport aux objectifs annoncés. Bien que l'application du code de transparence des finances publiques ne relève encore dans aucun pays des audits officiels, la plupart des éléments couverts par le Code peuvent servir à un vaste audit des résultats. La pratique optimale est donc celle qui consiste, pour une instance nationale d'audit, ou un organisme analogue, à faire rapport à l'organe législatif ou au public sur toutes les questions ayant trait à l'intégrité et à la transparence des finances publiques.

Évaluation des prévisions budgétaires et macroéconomiques

4.2.2 Des experts indépendants doivent être invités à évaluer les prévisions budgétaires, les prévisions macroéconomiques sur lesquelles elles se fondent et toutes les hypothèses qui les sous-tendent.

174. Comme on l'a déjà indiqué, les estimations budgétaires doivent reposer sur des prévisions macroéconomiques cohérentes et systématiques, et les prévisions budgétaires elles-mêmes doivent être de haute qualité. La publication d'informations détaillées sur la base analytique des prévisions macroéconomiques et budgétaires est la première étape nécessaire vers une évaluation indépendante et un examen public de la qualité des prévisions. Ces informations doivent être résumées dans un document de référence qui fait partie de la documentation budgétaire. Des documents justificatifs plus détaillés doivent pouvoir être librement obtenus sur demande.

175. Il faut toutefois prendre d'autres mesures pour faciliter cette évaluation indépendante. En particulier, il y a lieu de publier à cet effet, en même temps que les prévisions budgétaires, une déclaration de responsabilité, indiquant clairement quels agents de l'État ont établi les prévisions budgétaires et quels sont ceux à l'origine des prévisions macroéconomiques, c'est-à-dire quels agents sont comptables de la qualité des prévisions¹⁴¹. La publication régulière, dans les documents de référence, d'évaluations a posteriori des prévisions budgétaires et macroéconomiques servant de base aux budgets antérieurs, confrontées avec les résultats effectifs, contribuerait à un examen éclairé de la question. La diffusion régulière par la banque centrale de ses prévisions macroéconomiques, notamment de la méthode utilisée pour les établir, favoriserait elle aussi un débat éclairé sur la fiabilité des prévisions macroéconomiques officielles des administrations publiques¹⁴². Les méthodes et hypothèses

¹⁴¹ Les lignes directrices de l'OCDE (point 3.2) vont plus loin en exigeant que chaque rapport budgétaire comporte une déclaration de responsabilité émanant du ministre des finances et du haut fonctionnaire chargé de l'élaboration du rapport.

¹⁴² La **Banque de Norvège** publie régulièrement les prévisions macroéconomiques de ses services. La **Riksbank de Suède** publie les prévisions macroéconomiques approuvées non seulement par ses services, mais
(continued)

de travail utilisées pour l'établissement des prévisions budgétaires et macroéconomiques doivent être rendues publiques, au plus tard au moment de la présentation du budget annuel à l'organe législatif, et de préférence quelque temps avant cette date. Leur publication avant la présentation du budget donne à l'organe législatif, aux prévisionnistes et analystes, à la presse financière et autres médias le temps d'examiner les prévisions macroéconomiques et de formuler des observations sur leur fiabilité¹⁴³. Le comité chargé des comptes publics de l'organe législatif a parfois le personnel nécessaire pour l'aider à évaluer la qualité des prévisions, ou il peut faire appel à des experts indépendants.

176. La pratique optimale est celle qui consiste à établir des mécanismes institutionnels par lesquels le public pourrait obtenir d'une entité indépendante l'assurance que les prévisions budgétaires et macroéconomiques sont de haute qualité. À cet effet, les modèles budgétaires et macroéconomiques utilisés pourraient être soumis à des experts externes¹⁴⁴. Les hypothèses macroéconomiques retenues dans le budget pourraient aussi être tirées de celles adoptées par le secteur privé¹⁴⁵. Certains pays ont mis en place des mécanismes de contrôle formel de la qualité par des experts et les rendent publics¹⁴⁶. D'autres confient à un organisme public indépendant la responsabilité d'évaluer la qualité des prévisions macroéconomiques et d'en rendre compte au public.¹⁴⁷

aussi par son organe de prise de décision, ce qui favorise davantage la transparence. La publication par la banque centrale, suivant un calendrier spécifié, d'un rapport sur l'évolution de la situation macroéconomique est l'une des exigences du code de transparence monétaire et financière (article 2.4.2).

¹⁴³ En **Afrique du Sud**, les hypothèses macroéconomiques sur lesquelles reposent les prévisions budgétaires sont présentées au Parlement dans une Déclaration de politique budgétaire à moyen terme trois mois avant la présentation du budget. Voir Folscher (1999) à http://www.idasa.org.za/final/publications/bis_transparency_full.htm.

¹⁴⁴ En **Australie**, par exemple, le modèle macroéconomique du Trésor est affiché sur le site <http://www.treasury.gov.au/> et peut être acheté à l'Australian Bureau of Statistics. Au **Royaume-Uni**, le Trésor est tenu par la loi de rendre public le modèle macroéconomique.

¹⁴⁵ Au **Canada**, la moyenne des prévisions économiques du secteur privé sert de base aux hypothèses économiques sur lesquelles repose le budget. Voir OCDE (1999).

¹⁴⁶ En **France**, par exemple, les prévisions macroéconomiques sont revues par la Commission économique nationale, qui est présidée par le ministre de l'économie et des finances et se compose de 20 membres choisis pour leurs compétences économiques et financières. La Commission économique nationale est aidée par un groupe technique, qui examine les prévisions macroéconomiques établies par des institutions et banques indépendantes. Voir le RONC pour la France, Module sur la transparence des finances publiques, paragraphe 20, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>. En **République tchèque**, deux fois par an et avant la diffusion des prévisions budgétaires, un groupe d'experts, dont certains membres font partie du secteur privé, examine les hypothèses macroéconomiques. Voir le RONC pour la République tchèque, Module sur la transparence des finances publiques, paragraphe 19, à <http://www.imf.org/external/np/rosc/cze/fiscal.htm>.

¹⁴⁷ Aux **États-Unis**, le Congressional Budget Office, qui relève directement de l'organe législatif, établit un ensemble complet de prévisions macroéconomiques et budgétaires qui sont examinées en même temps que celles qui sont contenues dans le projet de budget du Président.

Organisme national de statistique

4.2.3. Un organisme national de statistique doit avoir un statut d'institution indépendante pour vérifier la qualité des données de finances publiques.

177. L'organisme national de statistique — ou toute autre principale entité officielle chargée de la production des statistiques de finances publiques — doit être établi en vertu d'une loi qui lui confère l'indépendance technique nécessaire pour élaborer et publier les statistiques officielles¹⁴⁸. Cette pratique rehaussera la qualité et l'intégrité des statistiques, en particulier de celles de finances publiques. Dans le domaine des finances publiques, cet organisme joue un rôle vital en coordonnant les opérations de collecte des données de base effectuées par les autres organismes publics et en centralisant la production et la diffusion des statistiques de finances publiques.

178. Pour donner confiance aux utilisateurs des statistiques officielles, il est également indispensable que les pratiques et procédures de l'organisme national de statistique soient transparentes. Cela signifie notamment que celui-ci doit recevoir toutes les données de base qu'il réclame, se montrer objectif dans l'établissement des données budgétaires, avoir le droit de formuler des observations sur les interprétations erronées ou usages abusifs de l'information, et faire savoir au public si des agents de l'État ont accès aux données budgétaires avant leur publication. En outre, les modalités d'élaboration et de diffusion de ces données doivent être communiquées au public, et le code de conduite à l'intention du personnel de l'organisme de statistique doit être clair et étalé au grand jour. Un moyen de promouvoir ces aspects de la qualité des données est d'appliquer les *Principes fondamentaux de la statistique officielle* de l'ONU—voir l'encadré 25 ci-dessous—et d'observer les normes d'intégrité des données relevant du SGDD ou de la NSDD.

Encadré 25. Principes fondamentaux de la statistique officielle adoptés par l'ONU

Les éléments suivants des principes fondamentaux de l'ONU sont particulièrement importants pour renforcer l'intégrité des statistiques de finances publiques :

- les statistiques officielles doivent être établies et rendues disponibles en toute impartialité par les organismes responsables de la statistique officielle;
- les responsables des organismes de statistique doivent seuls déterminer, en fonction de considérations professionnelles, les méthodes et les procédures de collecte, de traitement, de stockage et de présentation des données statistiques;
- les organismes responsables de la statistique ont le droit de faire des observations sur les interprétations erronées et les usages abusifs des statistiques.

¹⁴⁸ Dans un certain nombre de pays, notamment ceux de l'Amérique latine, les données budgétaires sont établies et diffusées par la banque centrale et non par l'office national de statistique.

GLOSSAIRE

Base comptable : d'après la définition retenue dans IFAC (2000a), la base comptable est l'ensemble des principes comptables qui déterminent quand les effets d'opérations ou événements doivent être constatés à des fins d'information financière. Elle a trait à la date des évaluations, quelle que soit la nature de celles-ci, et a plusieurs variantes. L'IFAC distingue deux méthodes de base (caisse et exercice), avec deux variantes (comptabilité de caisse modifiée et comptabilité d'exercice modifiée).

Système comptable : ensemble de procédures comptables, mécanismes de contrôle internes, registres et plans comptables qui servent à la gestion et à l'enregistrement des opérations financières ainsi qu'à la diffusion d'informations à leur sujet. Le système doit incorporer une comptabilité en partie double et consiste à enregistrer les paiements et recettes à tous les stades du processus de comptabilisation des opérations, à intégrer les comptes d'actif et de passif aux comptes de résultats et à tenir les comptes sous une forme qui se prête à vérification.

Comptabilité d'exercice : méthode qui consiste à porter en compte les opérations ou événements au moment où la valeur économique est créée, transformée, échangée ou transférée ou au moment où elle s'éteint, et à enregistrer tous les flux économiques (et non seulement les flux monétaires).

Rapports établis sur la base de l'exercice : diffusion de données élaborées suivant les principes de la comptabilité d'exercice.

Aide en nature : flux de biens et services ne donnant pas lieu à un règlement en espèces ou à un paiement sous forme d'instruments de la dette. Dans certains cas, les biens au titre de l'aide en nature (comme les céréales) sont revendus et le produit de leur vente est utilisé dans le cadre du budget, ou plus généralement par l'intermédiaire d'un fonds spécial, pour financer des dépenses publiques.

Ouvertures de crédits : Il s'agit de l'autorisation de dépenser des fonds publics à des fins spécifiées que l'organe législatif donne à l'exécutif en vertu d'une loi. Les **ouvertures de crédits annuelles** se font au moyen de la loi de finances annuelle. Celle-ci est parfois suivie d'une **loi de finances rectificative/rallonge budgétaire** si les crédits annuels ouverts ne suffisent pas à la réalisation de l'objectif fixé. Des crédits sont parfois ouverts à titre permanent lorsque l'autorisation est conférée pour une durée dépassant celle d'un seul exercice par une législation distincte (par exemple celle de la sécurité sociale). Dans certains pays, comme les États-Unis, le terme «autorisation» désigne une loi générale qui porte établissement d'un programme et permet l'ouverture de crédits, mais ne donne pas l'autorisation de dépenser. Dans la plupart des pays, les organismes et ministères doivent avoir reçu une autorisation spécifique de l'exécutif (allocations, déblocages de crédits ou bons) pour pouvoir effectivement contracter une obligation sur les ouvertures de crédits.

Solde augmenté : solde global plus toute perte encourue par la banque centrale et toute émission d'emprunts obligataires pour recapitalisation d'institutions financières qui n'est pas incluse dans le solde global.

Comptabilité de caisse : méthode qui consiste à porter en compte les opérations et événements au moment où des sommes en espèces sont reçues ou versées.

Rapports établis sur une base caisse : diffusion de données élaborées suivant les principes de la comptabilité de caisse.

Administration centrale : toutes les unités administratives qui sont des services ou des organes d'exécution du pouvoir central d'un pays et qui sont couverts ou financés par le budget ou par des fonds extrabudgétaires à ce niveau.

Engagements : en comptabilité, l'engagement est l'étape du processus de dépenses à laquelle un contrat ou toute autre forme d'accord est passé, en général en vue de la livraison future de biens ou de services. Une obligation n'est pas constatée tant que l'article n'a pas été livré, mais l'unité administrative en question est tenue, par le contrat, d'honorer l'obligation une fois que la livraison a eu lieu. Dans un sens non contractuel plus général, ce terme désigne les promesses fermes des pouvoirs publics dans leurs déclarations sur l'action qu'ils entendent mener.

Fonds ou réserves pour imprévus : fonds distincts ou provisions budgétaires constitués pour répondre à des obligations imprévues et inévitables au cours de l'exercice. L'usage potentiel de ces fonds peut être spécifié (par exemple, fonds pour garantie de prêts).

Passifs éventuels : obligations qu'une entité a contractées mais dont le règlement et le montant dépendent de la matérialisation d'une éventualité précise. Ces éléments ne sont pas encore et ne seront peut-être jamais des passifs si cette éventualité ne se concrétise pas.

Impôts d'affectation spéciale : impôts dont le produit est affecté au financement de programmes de dépenses spécifiques, souvent par le biais d'un fonds extrabudgétaire (*voir ci-après*).

Classification économique : la version actuelle du *Manuel de SFP* définit plus précisément une « classification économique des dépenses d'après leur caractère, c'est-à-dire selon qu'il s'agit d'opérations avec ou sans contrepartie, courantes ou en capital, selon le genre de biens ou de services obtenus et selon le secteur ou le sous-secteur recevant les transferts. » (p. 378). Cette classification sert généralement à identifier la nature et les effets économiques des opérations des administrations publiques. Quoique non officiellement qualifiée d'« économique » dans le Manuel, la classification des recettes en recettes courantes (fiscales ou non fiscales), recettes en capital et dons a un usage analogue.

Fonds extrabudgétaires : il s'agit généralement de catégories d'opérations des administrations publiques qui ne sont pas incluses dans le budget annuel. Les fonds

extrabudgétaires ne sont pas toujours soumis à un examen et à des normes comptables aussi rigoureux que le budget annuel. Ils sont de nature très diverse et peuvent prendre, par exemple, la forme de fonds (comme les caisses de sécurité sociale) régis par une législation distincte, de fonds utilisant le produit de la vente de l'aide en nature ou des affectations de crédits spécifiques à des fins bien précises.

Classification fonctionnelle : la version actuelle du *Manuel de SFP* fait référence en particulier à la Classification des fonctions des administrations publiques (CFAP), qui est la norme internationale de classification des dépenses des administrations publiques selon le but général des opérations. Cette classification sert en général à évaluer l'allocation des ressources faite par les administrations publiques afin de promouvoir diverses activités et objectifs (santé, éducation ou transports et communications, par exemple).

Administrations publiques : D'après le SCN, les administrations publiques se composent des groupes d'unités institutionnelles résidentes suivantes :

- a) Toutes les unités de l'administration centrale, des administrations d'États fédérés et des administrations locales;
- b) Toutes les administrations de sécurité sociale à chaque niveau administratif; et
- c) Toutes les institutions sans but lucratif non marchandes qui sont contrôlées et principalement financées par des administrations publiques.

Le secteur ne comprend pas les sociétés publiques, même quand la totalité du capital de ces entreprises est détenue par des administrations. Il ne comprend pas non plus les quasi-sociétés qui sont possédées et contrôlées par des administrations publiques. Par contre, les entreprises non constituées en sociétés qui appartiennent à des administrations publiques et qui ne sont pas des quasi-sociétés font partie intégrante de ces administrations, et elles doivent donc être incluses dans le secteur des administrations publiques.

Compte de patrimoine des administrations publiques : état retraçant tous les actifs et passifs ainsi que la valeur nette (actifs moins passifs) du patrimoine des administrations publiques à une date donnée — généralement à la fin de l'exercice. Dans la pratique, très peu d'administrations publiques établissent un état financier qui réponde à la définition du compte de patrimoine. L'adoption des principes de la comptabilité d'exercice et de méthodes généralement acceptées pour l'évaluation des actifs sont des conditions préalables à la présentation de données fiables sur le compte de patrimoine.

Comptabilité générationnelle : méthode servant à évaluer les effets de la politique budgétaire sur la répartition des ressources pour diverses cohortes. Elle consiste à estimer la valeur actualisée des paiements d'impôts nets (impôts versés moins prestations reçues) sur la durée de vie de différentes générations dans le cadre de la politique fiscale et de la politique de dépenses en vigueur. Par génération, on entend tous les hommes et femmes (classés séparément car le profil des impôts et prestations qui leur est applicable est différent) nés la même année. La méthode requiert beaucoup de données et le résultat dépend d'un grand

nombre d'hypothèses simplificatrices. Elle est généralement considérée comme une technique complémentaire d'analyse de viabilité et de distribution intergénérationnelle.

Prêt garanti par l'État : prêt contracté par un organisme du secteur public qui ne fait pas partie des administrations publiques, avec la garantie que l'État remboursera tout solde restant à régler en cas de défaut de paiement.

Passifs éventuels implicites : passifs reflétant des obligations non contractuelles des administrations publiques (par exemple, passifs liés à la restructuration du secteur financier).

Comptes du grand livre des administrations publiques : le grand livre des administrations publiques est un registre où sont comptabilisées, au débit ou au crédit, toutes les opérations de l'administration centrale. Il est généralement tenu par le Service général de comptabilité. Chaque opération sur un compte bancaire donné est inscrite au compte correspondant du grand livre des administrations publiques, ce qui permet un rapprochement des deux comptes.

Budgétisation par ligne : expression générale servant à désigner une nomenclature des comptes budgétaires relativement peu systématique. Outre les crédits votés, ou «lignes», pour des postes tels que les «traitements et salaires», des lignes séparées sont ajoutées pour les nouveaux besoins de crédits à mesure qu'ils apparaissent, ce qui aboutit à l'utilisation de longs formulaires spécialement conçus pour les ouvertures de crédit et la justification des dépenses.

Cadre budgétaire à moyen terme : cadre d'intégration de la politique budgétaire et de budgétisation à moyen terme dans lequel la prévision des agrégats budgétaires est liée à un processus rigoureux d'établissement d'estimations budgétaires à moyen terme ventilées par ministère et fondées sur la politique des pouvoirs publics. Les estimations à terme des dépenses deviennent la base des négociations du budget des exercices suivants et elles sont rapprochées des résultats définitifs dans les rapports budgétaires.

Comptabilité d'exercice modifiée : elle diffère de la comptabilité d'exercice à part entière en ce sens que les actifs corporels sont enregistrés à la date de l'achat.

Comptabilité de caisse modifiée : elle diffère de la comptabilité de caisse à part entière en ce sens qu'elle rend compte des recettes et des dépenses engagées au cours de l'exercice et qu'un délai est accordé, après la fin de l'exercice, pour l'enregistrement des paiements correspondants et la diffusion d'informations à leur sujet.

Aléa moral : risque que l'État, en signalant son intention d'apporter son aide, le cas échéant, ou en laissant attendre une telle éventualité, incite la direction d'une entreprise ou d'une banque à un comportement peu souhaitable, par exemple à s'engager dans des activités plus risquées sous l'impression que leurs pertes potentielles seraient assumées par l'État.

Produits et résultats : Dans l'évaluation des performances des administrations publiques, les produits sont les biens ou services produits par celles-ci (par exemple les heures d'enseignement données, les prestations sociales évaluées et payées); on entend par résultats les effets de la livraison des produits sur les indicateurs sociaux, économiques ou autres (par exemple l'acquisition de connaissances par les étudiants, l'équité sociale).

Solde global : expression qui correspond, dans le Manuel de SFP, au concept de «déficit ou excédent global», qui est égal aux recettes plus les dons reçus moins les dépenses et les «prêts moins recouvrements». Le solde ainsi défini est égal (mais de signe opposé) à la somme des emprunts nets des administrations publiques, plus la diminution nette des encaisses, dépôts et titres qu'elles détiennent pour des raisons de liquidité. Le principe derrière ce concept est que la politique des pouvoirs publics est considérée comme créatrice de déficits ou d'excédents et que les recettes ou les dépenses associées à cette politique sont donc «au-dessus de la ligne». Par contre, les emprunts ou les retraits d'avoirs liquides sont des financements du déficit, c'est-à-dire «au-dessous de la ligne». Il convient de noter que le poste des **prêts moins recouvrements**, situé au-dessus de la ligne dans la version actuelle du Manuel de SFP, englobe les opérations sur la dette et les créances sous forme de prises de participation des administrations publiques sur les autres secteurs qui sont effectuées à des fins de politique générale et non de gestion des liquidités ou de rentabilité.

Arriérés de paiements : montants qui n'ont pas été payés à la date spécifiée par un contrat ou dans le délai normalement accordé par les fournisseurs pour des transactions du même type. Des arriérés de paiements se créent, par exemple, lorsque les administrations publiques ne règlent pas les factures échues de leurs fournisseurs, ne versent pas les salaires qu'elles doivent ou n'effectuent pas les transferts exigibles, ou encore n'assurent pas le remboursement ou le service de la dette arrivés à échéance.

Solde primaire : solde global, à l'exclusion des paiements d'intérêts. Comme les paiements d'intérêts représentent le coût de la dette passée, et que les déterminants de la dette future sur lesquels l'État peut agir sont le niveau des recettes et celui des dépenses autres que les paiements d'intérêts, le solde primaire revêt une importance particulière en tant qu'indicateur de la situation des finances publiques dans les pays très endettés.

Budgétisation/classification par programme : un «programme» est un ensemble d'activités des administrations publiques qui est défini au regard d'objectifs déterminés. Ce principe régit la classification par programme de toutes les activités de ces administrations. La budgétisation par programme consiste à fonder la décision d'allocation sur l'analyse de rentabilité, à classer les dépenses par programme et à évaluer les résultats des programmes par rapport à leurs objectifs. Aucun pays n'a réussi à mettre en place un système complet de budgétisation par programme (ou les systèmes subséquents proposés comme la **budgétisation à base zéro**), en grande partie en raison de l'abondance des informations exigées et de la complexité des modalités de gestion.

Secteur public : défini sur la base de la classification par secteurs et sous-secteurs adoptée dans le SCN, le secteur public se compose des administrations publiques et des sous-secteurs

publics des sociétés non financières et des sociétés financières. Ces unités sont classées selon qu'elles sont ou non possédées ou contrôlées par l'État, et non selon leur fonction (comme dans la principale classification du SCN). Une composante de ce secteur qui est importante pour l'analyse est le «secteur public non financier», qui comprend les administrations publiques et les entreprises publiques non financières.

Solde des opérations du secteur public : solde global des opérations du secteur public. Il se distingue des besoins d'emprunts du secteur public, qui sont égaux au solde global des administrations publiques, plus les besoins d'emprunts nets des entreprises publiques non financières.

Activités quasi budgétaires : activités (sous la direction de l'État) des banques centrales, des institutions financières publiques et des entreprises publiques non financières qui sont de nature budgétaire — c'est-à-dire qu'elles ont le même effet que des mesures budgétaires spécifiques (impôts, subventions ou autres dépenses directes, par exemple), même si une quantification précise s'avère parfois très difficile à réaliser. Parmi les exemples de telles activités figurent les prêts bancaires bonifiés et les services publics non commerciaux fournis par une entreprise.

Loi de finances rectificative/rallonge budgétaire (*voir ouvertures de crédits*)

Arriérés d'impôts : impôts échus et non payés. Des arriérés peuvent également découler du non-remboursement de prêts accordés par les administrations publiques ou de factures pour des services que celles-ci ont fournis.

Dépenses fiscales : avantages fiscaux ou exonérations du régime fiscal « normal » qui réduisent les recouvrements de recettes par les administrations publiques et, parce que les objectifs de la politique des pouvoirs publics peuvent être réalisés par un autre moyen, à savoir des subventions ou autres dépenses directes, les avantages fiscaux sont assimilés à des dépenses budgétaires. Pour définir avec précision et estimer les dépenses fiscales, il faut donc définir le régime normal et trouver le meilleur moyen d'évaluer les coûts (c'est-à-dire en calculant le manque à percevoir ou les dépenses nécessaires à la réalisation de l'objectif fixé).

Passifs au titre de régimes publics de pensions sans capitalisation : il s'agit des passifs futurs des administrations publiques au titre de régimes publics de pension sans capitalisation (par répartition) ou avec capitalisation partielle. Les passifs de ce type ne sont généralement pas comptabilisés jusqu'à ce que l'obligation de paiement se concrétise (voir IFAC 2000a), mais cela dépend des dispositifs institutionnels en vigueur dans le pays. (Ces questions font l'objet d'une étude continue de la part du CSP de l'IFAC). Ces passifs futurs doivent être pris en compte dans l'évaluation de la viabilité budgétaire à moyen terme.

Redevances d'utilisation : paiements effectués par les consommateurs aux fournisseurs de services publics.

Bibliographie

- Alesina, Alberto, et Roberto Perotti, 1995, "The Political Economy of Budget Deficits", *Staff Papers*, Fonds monétaire international, vol. 42 (mars), pp.1-31.
- _____, 1999, «Budget Deficits and Budget Institutions», dans *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*, publié sous la direction de James M. Poterba et Jürgen von Hagen, National Bureau of Economic Research Conference Report (Chicago : University of Chicago Press).
- Comité de Bâle sur le contrôle bancaire, 1997, "Principes fondamentaux pour un contrôle bancaire efficace", *International Legal Materials*, vol. 36 (mars), pp. 405-32.
- Bléjer, Mario I., et Adrienne Cheasty, eds., 1993, *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues* (Washington : Fonds monétaire international).
- Chalk, Nigel, et Richard Hemming, 2000, "Assessing Fiscal Sustainability in Theory and Practice", dans *Fiscal Sustainability*, études présentées à l'atelier organisé par le Service des études de la Banca D'Italia, Perugia, Italie, janvier.
- Chand, Sheetal K., et Albert Jaeger, 1996, *Aging Populations and Public Pension Schemes*, IMF Occasional Paper n°147 (Washington : Fonds monétaire international).
- Daniel, James A., Jeffrey M. Davis et Andrew M. Wolfe, 1997, "Fiscal Accounting of Bank Restructuring", IMF Paper on Policy Analysis and Assessment 97/5 (Washington: Fonds monétaire international).
- Goldstein, Morris, 1997, "The Case for an International Banking Standard," *Policy Analyses in International Economics* 47, avril, Institut d'économie internationale.
- Forum de stabilité financière, Groupe de travail sur la garantie des dépôts, 2000, « International Guidance on Deposit Insurance : A Consultative Process », juin.
- Banque interaméricaine de développement, 1997, *Latin America After a Decade of Reforms*, Economic and Social Progress in Latin America, 1997 Report (Washington).
- International Federation of Accountants, 2001, «Study 11-Governmental Financial Reporting», International Public Sector Studies, mai.
- , 2000b, Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting, Exposure Draft No. 9, mai.

Fonds monétaire international, 1986, *Manuel de statistiques de finances publiques* (Washington).

□□□□□□, 1996, *Guide pour l'application des normes de diffusion des données. Module 1 : la norme spéciale de diffusion des données* (Washington).

□□□□□□, 1998a, *Bulletin du FMI*, avril 27, vol. 27, n° 8.

□□□□□□, 1998b, *Le système général de diffusion des données : normes régissant la diffusion par les pays de leurs statistiques économiques et financières* (Washington).

Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI), 1992, *Directives pour l'élaboration des normes de contrôle interne*, Commission des normes de contrôle interne, juin (Vienne).

□□□□□□, 1995, *Normes de contrôle*, diffusées par la Commission des normes de contrôle au XIV^{ème} Congrès de l'INTOSAI en 1992 à Washington, et modifiées par le XV^{ème} Congrès de l'INTOSAI en 1995 au Caire (Vienne).

Kopits, George, et Jon Craig, 1998, *Transparency in Government Operations*, IMF Occasional Paper n° 158 (Washington : Fonds monétaire international).

Kopits, George, et Steven Symansky, 1998, *Fiscal Policy Rules*, IMF Occasional Paper n° 162 (Washington : Fonds monétaire international).

Mackenzie, G.A., 1998, « The Macroeconomic Impact of Privatization », *Staff Papers*, Fonds monétaire international, Vol. 45, n° 2 (juin), pp. 363-73.

Mackenzie, G.A., et Peter Stella, 1996, *Opérations quasi-budgétaires des institutions financières publiques*, FMI, Étude spéciale n° 142 (Washington : Fonds monétaire international).

Nouvelle-Zélande, Trésor, 1995, *Fiscal Responsibility Act 1994: An Explanation* (Wellington).

Organisation de coopération et de développement économiques, 1984, *Dépenses fiscales : problèmes et pratiques suivies par les pays*, rapport du Comité des affaires fiscales (Paris).

_____, 1988a, *L'endettement international : Définition, couverture statistique et méthodologie*, rapport d'un groupe de travail sur l'endettement international, Banque mondiale, Fonds monétaire international, Banque des règlements internationaux, Organisation de coopération et de développement économiques, (Paris).

- , 1996, *Dépenses fiscales : Expériences récentes*, préparé par le Groupe de travail sur l'analyse des politiques et les statistiques fiscales du Comité des affaires fiscales (Paris).
- , 1999, *La procédure budgétaire au Canada* (Paris).
- _____, 2000, *Transparence fiscale – Lignes directrices de l'OCDE* (Paris)
- Polackova, Hana, 1999, «Les engagements conditionnels de l'État : un risque budgétaire dissimulé», *Finances & Développement*, Vol. 36 (mars), pp. 46-49.
- Potter, B.H., et J. Diamond, 1998, *Guidance for Fiscal Economists on Public Expenditure Management* (Washington : Département des finances publiques, Fonds monétaire international).
- Robinson, David J., et Peter Stella, 1993, "Amalgamating Central Bank and Fiscal Deficits", *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, publié sous la direction de Mario I. Bléjer et Adrienne Cheasty (Washington : Fonds monétaire international).
- Stein, Ernesto, Ernesto Talvi et Alejandro Grisanti, 1998, "Institutional Arrangements and Fiscal Performance: the Latin American Experience", NBER Working Paper n° 6358 (Cambridge, Massachusetts: National Bureau of Economic Research).
- Tanzi, Vito, Mario I. Bléjer et Mario O. Teijeiro, 1993, "Effects of Inflation on Measurement of Fiscal Deficits: Conventional Versus Operational Measures", *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, publié sous la direction de Mario I. Bléjer et Adrienne Cheasty (Washington: Fonds monétaire international).
- Nations Unies, 1996, "Prévention du crime et justice pénale : lutte contre la corruption," Note du Secrétariat, 26 septembre, A/C.3/51/L.2 (New York).
- van der Westhuizen, Johan, 1998, "Public Sector Transformation and Ethics: A View from South Africa," *Public Money and Management*, Vol. 18 (janvier-mars), pp. 15–20.
- von Hagen, Jurgen, 1992, "Budgeting Procedures and Fiscal Performance in the European Communities," *Economic Papers* n° 96 (Bruxelles : Commission des Communautés européennes, Direction générale des affaires économiques et financière)

Références sur le site Internet

Australie :

Documents budgétaires : <http://www.budget.gov.au/finaloutcome/>.

Trésor : <http://www.treasury.gov.au/>

Comité de Bâle sur le contrôle bancaire : <http://www.bis.org/publ/bcbs30a.htm>.

Canada :

Dépenses fiscales et évaluations 2000: http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp_e.html.

Conseil de coopération douanière : Déclaration de l'Organisation mondiale des douanes :
<http://www.wcoomd.org/>.

Système européen de comptes (ESA95)

<http://www.europa.eu.int/comm/eurostat/>.

Union européenne

Directives sur les marchés publics : <http://formby.wiganmbc.gov.uk/pub/bsu/eudirect.htm>

Hong Kong:

Budget: <http://w3.access.gpo.gov/usbudget/fy2001/maindown.html>

Hongrie :

Page d'accueil sur le site du gouvernement hongrois : <http://www.meh.hu/default.htm>

FMI :

Code de bonnes pratiques pour la transparence des politiques monétaire et financière -

Déclaration de principes : <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>.

SGDD : <http://dsbb.imf.org/#gdds>

Manuel de SFP :

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>.

RONC : <http://www.imf.org/external/np/rosc/index.htm>.

République tchèque : <http://www.imf.org/external/np/rosc/cze/>.

France: <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>

Grèce: <http://www.imf.org/external/np/rosc/index.htm>,

Hong Kong, RAS : <http://www.imf.org/external/np/rosc/hkg/index.htm>.

République de Corée : <http://www.imf.org/external/np/rosc/kor/index.htm>.

Mozambique: <http://www.imf.org/external/np/rosc/moz/index.htm>.

Pakistan: <http://www.imf.org/external/np/rosc/pak/fiscal.htm>.

Suède : <http://www.imf.org/external/np/rosc/swe/index.htm>.

Tunisie : <http://www.imf.org/external/np/rosc/tun/index.htm>.

Ouganda : <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm>.

Normes et codes

<http://www.imf.org/external/standards/index.htm>.

Cadre d'évaluation de la qualité des données : http://dsbb.imf.org/dqrs_work.htm.

IFAC: <http://www.ifac.org>)

Diffusion d'informations financières sur les administrations publiques :
<http://www.ifac.org/Guidance/Pub-Download.tmp?PubID=960182179426>

INTOSAI:

Code de déontologie à l'intention des contrôleurs du secteur public :

http://www.intosai.org/3_ETHICe.html

Directives sur les meilleures pratiques pour le contrôle des privatisations :

<http://www.nao.gov.uk/intosai/wgap/bestprac.htm>

Déclaration de Lima sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques :

http://www.intosai.org/2_LIMADe.html.

Nouvelle-Zélande :

Trésor : <http://www.treasury.govt.nz/publications/>.

OCDE : <http://www.oecd.org/puma/gvrnance/ethics/>.

OCDE/PUMA: <http://www.oecd.org/puma/links.htm>

Directives sur les marchés publics : <http://www.oecd.org/puma/sigmaweb/pubs/pbno3.htm>

Recommandations sur la réforme de la réglementation :

<http://www.oecd.org/subject/regreform/>

Afrique du Sud :

Institute for Democracy in South Africa:

http://www.idasa.org.za/final/publications/bis_transparency_full.htm

Taxpayer Advocate Service

http://www.irs.gov/prod/ind_info/advocate.html.

Royaume-Uni :

Trésor : <http://www.hm-treasury.gov.uk/budget2000/fsbr/chapc.htm>.

Nations Unies :

Classification des fonctions des administrations publiques :

<http://esa.un.org/unsd/cr/registry/regrt.asp>.

Commission pour le droit commercial international : Loi-type de la CNUDCI sur la passation des marchés de biens, de travaux et de services :

<http://www.uncitral.org/english/texts/procurem/proc93.htm>

Code commun de pratique statistique : <http://www.un.org/Depts/unsd/demotss/tenjun96/tony.htm>

Code international de conduite des agents de la fonction publique :

<http://www.un.org/ga/documents/gares51/gar51-59.htm>.

Division de statistique : <http://www.un.org/Depts/unsd/statcom/1994docs/e1994.htm>.

États-Unis :

Budget des États-Unis : <http://w3.access.gpo.gov/usbudget/fy2001/maindown.html>.

Congressional Budget Office: <http://www.cbo.gov/respon.shtml>

Federal Accounting Advisory Board: <http://www.financenet.gov/fasab.htm>

Organisation mondiale du commerce :

Accord relatif aux marchés publics : <http://www.aija.com.au/publications/WTO9902.html>