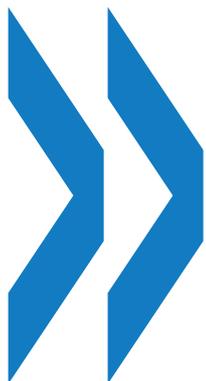
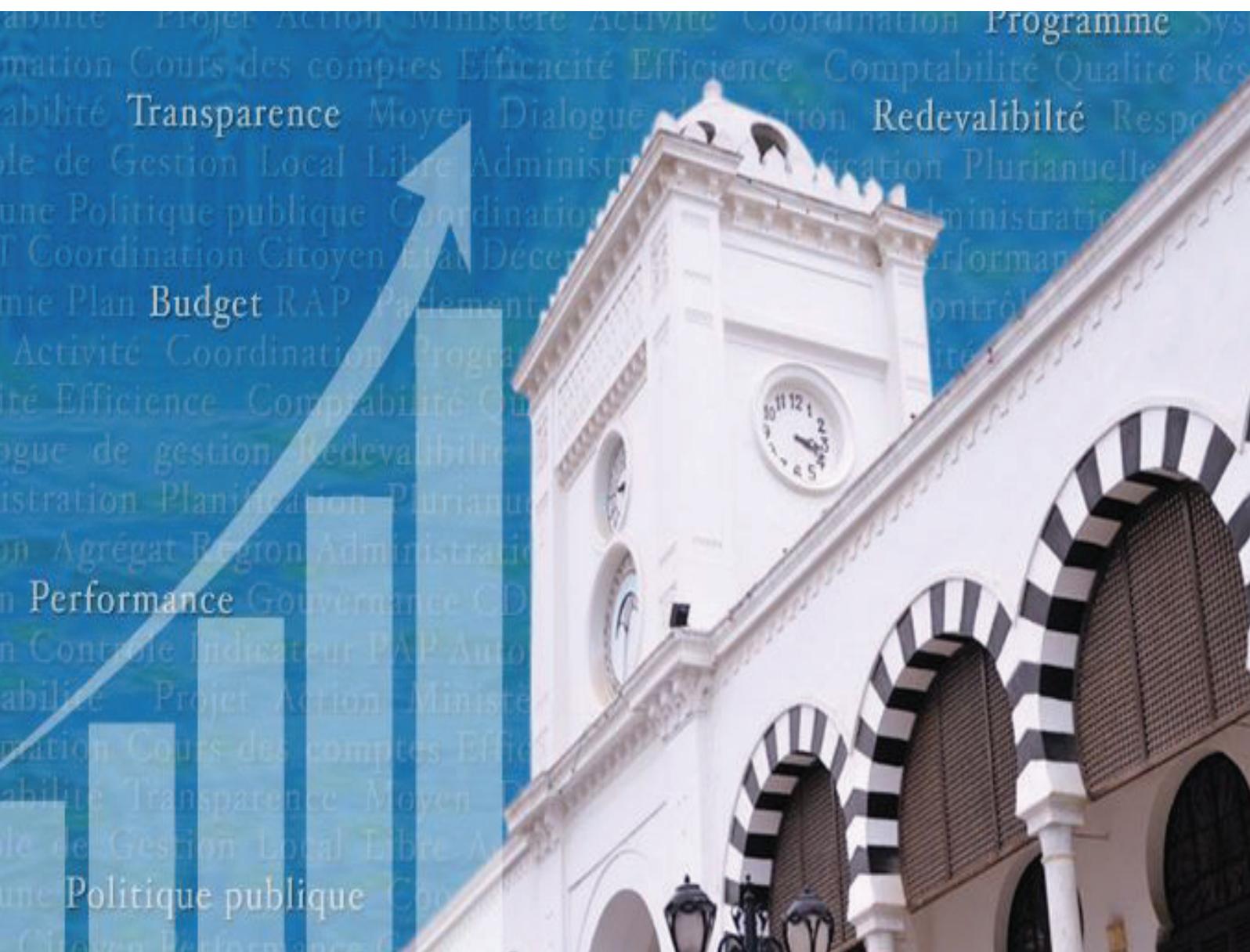


Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique



**Une meilleure performance pour une
meilleure gouvernance publique en Tunisie**

LA GESTION BUDGÉTAIRE PAR OBJECTIFS



Préface

Plus de cinq ans après le déclenchement du Printemps arabe, la trajectoire de transition et de transformation de la Tunisie demeure la plus prometteuse dans la région du Moyen-Orient et de l'Afrique du Nord (MENA). Les résultats de cette transformation sur le volet politique sont impressionnants. De même, la gestion de la transition qui a été exemplaire, comme l'illustre le Prix Nobel de la Paix attribué aux quatre principales organisations de la société civile tunisienne ayant parrainé le dialogue national. À présent, la Tunisie est engagée dans une nouvelle voie, celle d'un développement politique, économique et social plus inclusif et équitable, basé sur l'état de droit, la bonne gouvernance et la transparence.

L'OCDE a agi aux côtés des autorités tunisiennes au lendemain de la Révolution pour élargir les domaines d'actions et assurer la mise en place d'une dynamique de réforme durable et efficace pour la croissance inclusive et l'emploi décent au bénéfice de tous les Tunisiens.

Désormais, nous entretenons d'étroites relations de coopération dans des domaines d'une importance économique primordiales tels que : la réforme de la fiscalité, l'emploi, le développement régional, l'investissement et les infrastructures, les partenariats publics-privés, l'intégration dans les chaînes de valeurs mondiales, le renforcement de l'intégrité et la gouvernance publique.

Dans ce contexte, l'OCDE soutient la Tunisie dans le renforcement de la gouvernance budgétaire avec une vision qui promeut la transparence et la responsabilité, pour restaurer la confiance des citoyens dans le gouvernement, et promouvoir un développement économique inclusif.

Avec le soutien du Partenariat de Transformation allemand avec la Tunisie, conforme aux objectifs du Pacte pour la gouvernance économique du Partenariat de Deauville, le projet «Une gouvernance efficace au service de la transition politique et de la prospérité économique en Tunisie» vise à renforcer la gestion des finances publiques et la gouvernance locale et à soutenir le développement régional.

La présente revue du système budgétaire tunisien est le fruit de cette coopération. Elle évalue l'état d'avancement de la mise en œuvre de la gestion budgétaire par objectifs (GBO) qui vise à instaurer la recherche de la performance au cœur de la gestion du budget afin d'optimiser la dépense publique et accroître l'efficacité de l'action du gouvernement.

Cette étude a conduit l'OCDE à examiner les politiques publiques ainsi que les institutions et administrations particulièrement concernées par ce mode de gestion. Elle a aussi porté sur le cadre réglementaire et les pratiques relatives à la dépense publique, en partant de la préparation de la loi des finances et allant jusqu'au contrôle de son exécution. Elle a intégré les aspects législatifs, fonctionnels et organisationnels.

Cet examen a montré des résultats positifs importants et a identifié des domaines d'action prioritaires pour renforcer la transparence et la performance de la gestion des finances publiques. Plus important encore, l'examen insiste sur la nécessité que la réforme de la GBO aille au-delà des finances publiques et devienne un levier de modernisation de l'administration et de l'État tunisien. Ceci part d'un constat tiré de l'expérience de plusieurs pays membres de l'OCDE qui confirme que la budgétisation par la performance seule ne peut pas transformer un pays. C'est une réforme nécessaire, mais elle est loin d'être suffisante. Les pays ayant réussi le pari de la budgétisation par la performance ont mené conjointement des réformes institutionnelles et budgétaires.

L'OCDE est fière de continuer à soutenir l'action des autorités tunisiennes pour relever ce défi et se tient à leurs côtés dans le processus de renaissance pour une Tunisie nouvelle et prospère.



Angel Gurría

Secrétaire Général de l'OCDE

Préface

La Tunisie a toujours été pionnière en matière de réformes et d'innovations. Ainsi, elle fut le premier pays arabe à abolir l'esclavage en 1848, à promulguer une Constitution en 1861, à donner le droit de vote aux femmes en 1957 et enfin à s'intégrer depuis 2011, dans un processus de transition démocratique.

Malgré la dégradation de la situation économique et sociale du pays et le déséquilibre des finances publiques depuis 2011, la Tunisie constitue une exception et elle demeurera une source d'espoir pour les pays du voisinage et de la zone MENA, parce qu'elle a réussi à mettre en place une démocratie moderne fondée sur le respect des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Ainsi, et avec la détermination de toutes les composantes de la société et l'appui de ses partenaires, la Tunisie s'est lancée depuis 2011, dans un vaste programme de réformes touchant tous les domaines notamment l'investissement, le secteur financier, l'emploi, la bonne gouvernance et la réforme de l'administration publique.

Le système de gestion budgétaire par objectifs s'insère dans le cadre du programme de réforme des finances publiques afin de consolider la bonne gouvernance et d'améliorer l'efficacité et l'efficience des politiques publiques. Ce système se base sur un ensemble de principes dont notamment la discipline budgétaire, la transparence et la redevabilité.

La « GBO » est, certes, une réforme des finances publiques puisqu'elle permet de placer la gestion budgétaire dans une perspective pluriannuelle et de faire évoluer le rôle des acteurs de la dépense publique et de responsabiliser les futurs responsables de programmes. Mais c'est également une réforme qui a des répercussions sur la gouvernance publique. À ce titre, elle permet de procurer aux orientations stratégiques de l'Etat une meilleure lisibilité et d'asseoir les fondements d'un nouveau management public.

La présente revue du système de gestion des finances publiques tunisien par des experts de l'OCDE a confirmé que la gestion budgétaire par objectifs est passée du "virtuel" au "réel", et que l'adoption prochaine du projet de la loi organique du budget permettra d'enraciner davantage cette nouvelle approche.

Ce projet de loi concrétise d'une manière effective la mise en place de cette réforme budgétaire d'envergure qui vise trois objectifs fondamentaux:

- Assurer le passage du processus de gestion administrative d'une culture de moyens et de procédures à une culture d'objectifs et de responsabilité.
- Améliorer l'efficacité des dépenses publiques et la performance des services de l'État.
- Renforcer le rôle du parlement dans le contrôle de tous les processus de gestion des finances publiques.

L'enjeu aujourd'hui est la consolidation des acquis, la poursuite dans l'élan de réformes et la mise en application des différentes recommandations du présent rapport avec l'appui continu de nos partenaires afin de doter notre pays des moyens de ses ambitions.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Lamia', enclosed within a large, stylized oval flourish that extends to the right.

Lamia Zribi

Ministre des Finances

Avant-propos

La Tunisie et l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) entretiennent des relations de longue date. Leur collaboration s'étend à de multiples domaines : la lutte contre la corruption, le renforcement de l'intégrité, la transparence et le gouvernement ouvert, la réforme du système bancaire, la fiscalité, l'emploi, le développement régional, l'investissement, les partenariats publics-privés, et l'intégration dans les chaînes de valeurs mondiale.

Plus particulièrement dans le domaine des finances publiques, entre 2012 et 2013, l'OCDE a accompagné la Tunisie, à travers le Programme MENA-OCDE pour la Gouvernance, dans un projet sur la transparence de la gouvernance publique budgétaire, financé par le ministère fédéral allemand des affaires étrangères, qui a donné lieu, entre autres, à la rédaction d'un rapport intitulé *Consolider la transparence budgétaire pour une meilleure gouvernance publique en Tunisie* qui a contribué à la mise en place de la réforme de la gestion budgétaire par objectifs (GBO).

S'inscrivant dans la continuité de ce soutien, une nouvelle coopération a été entreprise en 2015 et 2016 afin d'accompagner les efforts de généralisation et pour rendre plus opérationnelle cette réforme de grande envergure. Une série de missions sur le terrain a été organisée, permettant à des experts internationaux de rencontrer les représentants des différentes structures en lien avec la gestion budgétaire en Tunisie, et d'identifier les principaux défis de la mise en œuvre de cette réforme. Ceux-ci concernent notamment la modernisation de la comptabilité publique et des systèmes d'information soutenant la procédure budgétaire et comptable, l'implication de tous les acteurs du processus budgétaire, et la réorganisation de la chaîne de dépense.

Des activités de renforcement des capacités des agents publics ainsi que des rencontres de dialogue politique avec les différentes parties prenantes ont été l'occasion de discuter en profondeur de différents volets liés à la réforme, et d'avancer certaines propositions d'amélioration.

Le présent rapport constitue le fruit de cette évaluation par les pairs et propose des recommandations à même de contribuer à la mise en œuvre effective et généralisée de la réforme conformément aux principes de l'OCDE et en tirant profit des bonnes pratiques de ses pays membres.

Il souligne l'importance de renforcer le lien entre le volet relatif à la performance et celui portant sur le budget pour améliorer le système d'exécution et de contrôle de l'exécution de la dépense publique, et rappelle la nécessité de continuer la réforme du système comptable et faire évoluer le système d'information soutenant la gestion budgétaire.

Il met aussi l'accent sur l'importance de réformer les contrôles externes, et suggère au Parlement de faire sien cette réforme qui renforcerait son contrôle sur l'action gouvernementale.

Ce rapport fait partie d'une série de trois rapports réalisés par le secrétariat de l'OCDE à la demande des autorités tunisiennes dans le cadre du projet « une gouvernance efficace au service de la transition politique et de la prospérité économique en Tunisie », financé par le ministère fédéral allemand des affaires étrangères.

Remerciements

Le Secrétariat de l'OCDE tient à exprimer sa profonde gratitude à tous les partenaires qui ont rendu possible la publication de cette étude. En premier lieu, l'OCDE souhaite remercier les membres de l'Unité de GBO auprès du ministre des Finances, chargée de la coordination de la réforme au niveau national, et de la coordination de la mise en œuvre de la coopération avec l'OCDE dans le domaine de la gouvernance des finances publiques. Il remercie aussi les responsables de l'administration tunisienne qui ont répondu au questionnaire qui leur a été envoyé, et qui ont activement pris part aux réunions de l'évaluation par les pairs. Ses remerciements s'adressent aussi aux membres de l'Assemblée des Représentants du Peuple et aux représentants de la société civile qui ont participé aux réunions d'échange d'information et partagé leurs points de vue et leurs propositions.

Le Secrétariat de l'OCDE tient aussi à remercier vivement tous les responsables et agents du ministère des Finances pour la coordination de toutes les activités inscrites dans le projet « Une gouvernance efficace au service de la transition politique et de la prospérité économique en Tunisie ». Sa reconnaissance s'adresse particulièrement aux membres :

- du Cabinet du ministre des finances
- de l'Unité de la GBO, chargée de la coordination de la réforme
- du Comité Général d'Administration du Budget de l'État
- de la Direction Générale des Ressources et des Équilibres
- de la Direction Générale de la Comptabilité Publique et du Recouvrement.

Il est aussi particulièrement reconnaissant aux différentes structures publiques dont la contribution à ce rapport a été essentielle ; à ce titre, il convient de citer spécialement les représentants :

- des différents groupes de travail et commissions chargées de la mise en œuvre de la réforme
- de la banque centrale de Tunisie
- des unités de la GBO des ministères des Finances, de l'Agriculture, de l'Emploi, des Affaires Sociales, de l'Équipement
- de la Cour des Comptes
- du Comité Général de Contrôle des Dépenses Publiques
- du Centre Informatique du Ministère des Finances
- de la direction générale du plan, au Ministère du développement, de l'investissement et de la coopération internationale

- de la Direction Générale des Affaires Régionales et la Direction Générale des Finances Locales, au ministère de l'Intérieur
- de la Caisse des Prêts et de Soutien des Collectivités Locales
- de la Commission des Finances, de la Planification et du Développement, à l'Assemblée des Représentants du Peuple.

L'OCDE étend ses remerciements aux responsables publics qui ont agi en tant que pairs évaluateurs : Philip Mariscal (Belgique), Raymond Bausch (Luxembourg), et Gis De Vries (Pays Bas).

Cette évaluation a été préparée par la Direction de la Gouvernance Publique et du Développement Territorial de l'OCDE, dirigée par Rolf Alter. Elle s'inscrit dans le projet « une gouvernance efficace au service de la transition politique et de la prospérité économique en Tunisie », géré par la Division des Examens de la Gouvernance et des Partenariats, sous la responsabilité de Martin Forst. Le rapport intitulé *Une meilleure performance pour une meilleure gouvernance publique en Tunisie : la Gestion Budgétaire par Objectifs* a été élaboré sous la direction stratégique de Miriam Allam, Chef du Programme MENA-OCDE pour la Gouvernance. Le processus d'évaluation par les pairs et de rédaction a été dirigé par Amira Tlili, coordinatrice du projet « une gouvernance efficace au service de la transition politique et de la prospérité économique en Tunisie », avec l'appui de Ronnie Downes, Lisa Van Trapp et Scherie Nicol. Le rapport a été rédigé par Amira Tlili et Richard Martinez. Il a aussi reçu les contributions des pairs participants aux activités de renforcement de capacité : Gijs De Vries, Danielle Lajoumard, Raymond Bausch, Philip Mariscal, ainsi que celles de Delphine Moretti, Roula Sylla, Moritz Ader et Jean-Jacques Hible. Le soutien administratif a été assuré par Katarzyna Weil, Delphine Mergier, Najat Lachal et Michelle Ortiz. Ciara Muller a apporté un appui éditorial et a préparé le manuscrit en vue de sa publication.

L'évaluation et les recommandations proposées par cette étude ont été présentée au réseau des Hauts Responsables du Budget de la région MENA lors de leur 8^{ème} réunion en décembre 2015 à Doha, sous la présidence de Martin Kelleners (Allemagne) et Bader Al-Qayed (Qatar). Elles sont en harmonie avec les recommandations et engagements liés au Partenariat du Gouvernement Ouvert, dont la Tunisie fait partie depuis 2014.

L'étude *Une meilleure performance pour une meilleure gouvernance publique en Tunisie : la Gestion Budgétaire par Objectifs* a été établie conformément au mandat du projet « une gouvernance efficace au service de la transition politique et de la prospérité économique en Tunisie », confié à l'OCDE par le Partenariat de Transformation allemand avec la Tunisie. L'OCDE souhaite exprimer sa profonde gratitude au ministère fédéral allemand des affaires étrangères, et notamment Michael Reuss et Stefan Aus Dem Siepen, dont le soutien financier et les encouragements ont été déterminants dans la réalisation de cette étude, ainsi qu'à l'ambassade d'Allemagne en Tunisie, et notamment S.E. l'ambassadeur Reinicke, S.E. l'ambassadeur Heimsoeth et S.E. l'ambassadeur Hoffman pour leur soutien et leurs encouragements.

Table des matières

Acronymes et abréviations	15
Résumé	17
Évaluation et recommandations	19
Introduction	27
Chapitre 1. Le nouveau contexte constitutionnel et la gestion budgétaire par objectifs	43
Le cadre constitutionnel et législatif actuel des finances publiques en Tunisie	44
La performance et la vision programmatique du projet de LOB	49
Notes	60
Références.....	61
Chapitre 2. La procédure budgétaire	63
Le calendrier et les acteurs de la préparation du PLF	64
L'examen et le vote par le parlement du PLF	70
Les moyens du travail budgétaire et la transparence de l'ARP et de ses membres.....	75
Notes	79
Références.....	80
Chapitre 3. Les outils de suivi et d'évaluation de la performance	81
Les documents de la performance	82
Résultats de l'expérimentation et l'évaluation de la performance	88
Notes	92
Références.....	93
Chapitre 4. L'exécution complexe de la dépense publique	95
L'exécution traditionnelle de la dépense publique.....	96
Les évolutions récentes de la procédure de contrôle.....	98
La poursuite de la modernisation du contrôle de la dépense avec la GBO	100
Notes	105
Références.....	106
Chapitre 5. Le responsable de programme et le comptable public	107
Le statut de l'ordonnateur et l'apparition du responsable de programme	108
L'affirmation attendue du responsable de programme.....	111
Le renforcement du comptable public.....	112
Notes	117
Références.....	118

Chapitre 6. Le renouveau du contrôle de la performance	119
Le contrôle de la performance dans certains pays membres de l’OCDE.....	120
Le contrôle de la performance en Tunisie.....	126
Notes.....	132
Références.....	133
Chapitre 7. Le changement de la comptabilité publique	135
Le réseau comptable et son système d’information.....	136
Les techniques comptables en Tunisie.....	139
Le changement de la comptabilité publique.....	143
Notes.....	155
Références.....	156
Chapitre 8. L’évolution du système d’information	157
La pluralité du SI budgétaire et comptable tunisien.....	160
Le système d’information et la GBO.....	163
Choix stratégiques et solutions d’attente.....	166
Notes.....	172
Références.....	172
Chapitre 9. Les contrôles administratifs externes et la Cour des Comptes	173
Les contrôles administratifs externes au service contrôlé.....	174
La Cour des Comptes.....	178
Notes.....	189
Références.....	189
Chapitre 10. Les conditions institutionnelles de la réussite	191
Consolider les succès de la GBO.....	192
Une gouvernance forte, structurée et participative.....	194
Le changement des structures de l’administration.....	198
L’évolution de la fonction publique.....	200
Notes.....	204
Références.....	205

Tableaux

0.1. Tunisie : croissance réelle du PIB et solde des comptes courants.....	30
0.2. Dette brute consolidée des administrations publiques.....	32
0.3. Inflation selon l’indice des prix à la consommation.....	32
1.1. Présentation classique de la loi de finances (partie relative aux dépenses).....	52
1.2. Exemple du projet en cours de discussion de présentation programmatique du budget du MEHAT.....	52
1.3. Comparatif du contenu et des annexes du projet de loi de finances.....	57
2.1. Crédits pour dépenses imprévues (titres 1 et 2 de la loi de finances).....	74
3.1. PAP 2014 du ministère de l’enseignement supérieur : répartition par programmes.....	84
4.1. Les contrôles actuels de la dépense publique.....	98

Graphiques

0.1. Évolution des dépenses en Tunisie (en pourcentage du PIB).....	31
0.2. Part de l'encours de la dette extérieure dans le PIB et ratio du service de la dette sur les exportations.....	31
0.3. Index de la budgétisation axée sur la performance dans les pays de l'OCDE.....	35
0.4. Chronogramme du projet de la GBO en Tunisie.....	39
3.1. Exemple de mission : enseignement supérieur et recherche scientifique, présentation des programmes et sous-programmes.....	84
3.2. Chaîne des résultats.....	88
7.1. Le décret n 99-529 fixant la nomenclature des dépenses du budget de l'État.....	140
8.1. Les différentes ressources d'organisation d'un système d'information.....	159
8.2. Cartographie du SI tunisien et flux associés.....	163
8.3. Le système d'information budgétaire et comptable français et la dématérialisation des pièces de la dépense.....	165

Encadrés

0.1. Indice de la performance budgétaire.....	34
1.1. La transformation de la présentation et de la structure du budget pour mieux faire apparaître les performances.....	51
1.2. Le principe de transparence dans loi organique de stabilisation budgétaire et financière en Espagne.....	56
1.3. La transparence de l'information et le contrôle du Parlement français.....	58
1.4. France : une documentation enrichie dans la loi organique relative aux lois de finances (LOLF).....	58
2.1. L'établissement du budget en Allemagne.....	67
2.2. Les acteurs de la préparation du budget au Canada.....	68
2.3. Le rôle du parlement dans la gestion budgétaire axée sur la performance dans certains pays de l'OCDE.....	69
2.4. Les principales dispositions financières contenues dans l'article 134 de la constitution espagnole.....	78
3.1. Le Comité interministériel d'audit des programmes (CIAP) en France.....	90
4.1. Les procédures particulières de l'exécution du budget au Luxembourg.....	104
5.1. Le nouveau régime de responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public en droit français.....	116
6.1. La procédure de contrôle interne au Luxembourg.....	122
6.2. Les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels en France.....	123
6.3. L'exemple de l'organisation du service de contrôle budgétaire et comptable ministériel du ministère de la justice français.....	124
6.4. Référentiel intégré de contrôle interne du COSO, inspirant ceux des secteurs privés et public.....	127
6.5. Exemples de contrôles de gestion en France.....	131
7.1. La Direction générale des finances publiques française.....	138
7.2. L'impact de la LOLF française sur la comptabilité de l'État.....	142
7.3. Normes d'information financière et de certification – Canada : Que sont les normes comptables ?.....	152
7.4. Les autorités des normes comptables françaises.....	153
8.1. La Commission de gouvernance des systèmes d'information et de communication du Canton de Genève.....	169
8.2. CHORUS – Le système d'information budgétaire et comptable français.....	170

Encadrés (*suite*)

9.1. La Cour des Comptes espagnole	186
9.2. Enquête par le Bureau Australien d’Audit National des membres du comité parlementaire et des secrétaires du comité	186
10.1. La budgétisation par la performance, un instrument de modernisation de la gestion publique	199

Acronymes et abréviations

AE	Autorisations d'engagement
ANC	Autorité des normes comptables
ARP	Assemblée des représentants du peuple
BAAN	Bureau australien d'audit national
BAD	Banque africaine de développement
BCT	Banque centrale de Tunisie
BOP	Budgets opérationnels de programme
CBCM	Contrôleur budgétaire et comptable ministériel
CCP	Compte courant postal
CDMT	Cadre des dépenses à moyen terme
CDP	Contrôleur des dépenses publiques
CGABE	Comité général de l'administration du budget de l'État
CGDEAF	Contrôle général des domaines de l'État et des affaires foncières
CGF	Contrôle général des finances
CGSP	Contrôle général des services publics
CHD	Contrôle hiérarchisé de la dépense
CIAP	Comité interministériel d'audit des programmes
CIMF	Centre informatique du ministère des Finances
CNC	Conseil national de la comptabilité
CNI	Centre national de l'informatique
CNOCP	Conseil de normalisation des comptes publics
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CP	Crédits de paiement
DAF	Directeur administratif et financier
DCF	Direction du contrôle financier
DGCPR	Direction générale de la comptabilité publique et du recouvrement
DGFîP	Direction générale des finances publiques
DGRE	Direction générale des ressources et des équilibres
EPA	Établissements publics administratifs
FMI	Fonds monétaire international
FONDAFIP	Association pour la fondation internationale de finances publiques
GAO	Government Accountability Office
GBO	Gestion Budgétaire par Objectifs
GPEEC	Gestion prévisionnelle des effectifs, des emplois et des compétences
GRH	Gestion des ressources humaines
HCCAF	Haut comité de contrôle administratif et financier
IGAE	Contrôleur général de l'administration d'État
IGF	Inspection générale des finances française
INS	l'Institut national de la statistique
INTOSAI	Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle

IP	Indicateurs de performance
ISC	Institution supérieure de contrôles
ISO	Organisation internationale de normalisation
ITCEQ	Institut tunisien de la compétitivité et des études quantitatives
JPE	Justification des crédits au premier euro
LF	Loi de finances
LFR	Lois de finances rectificatives
LOB	Loi organique du budget
LOLF	Loi organique relative aux lois de finances
LRB	Loi de règlement du budget
MDICI	Ministère du développement, de l'investissement et de la coopération internationale
MEHAT	Ministère de l'équipement, de l'habitat et de l'aménagement du territoire
MENA	Moyen-Orient et de l'Afrique du Nord
NAO	National Audit Office
NGP	Nouvelle gestion publique
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
PAC	Public Accounts Committee
PAP	Projets annuels de performance
PCGR	Principes comptables généralement reconnus
PGI	Progiciel de gestion intégré
PGT	Paierie générale de Tunis
PLF	Projets de loi de finances
PLR	Projet de loi de règlement
RAP	Rapports annuels de performance
SI	Système d'information
TGT	Trésorerie générale de Tunisie
TIC	Technologies de l'information et de la communication
TND	Dinar tunisien
TOFE	Tableau des opérations financières de l'État
UE	Union européenne
USD	Dollars américains

Résumé

La gestion budgétaire par objectifs (GBO) tend à réformer en profondeur le budget et la gestion de l'État tunisien et y à instaurer la recherche de la performance, afin d'optimiser la dépense publique et accroître l'efficacité de l'action publique pour le bénéfice de tous. Entamée en 2004, sa mise en œuvre a connu une accélération importante en 2012, à la suite de *la Révolution pour la dignité*, et de la décision politique d'entreprendre une expérimentation de grande ampleur.

Le rapport intitulé *Une meilleure performance pour une meilleure gouvernance publique en Tunisie : la Gestion Budgétaire par Objectifs* examine le droit budgétaire à la lumière des dispositions de la Constitution du 27 janvier 2014, qui instaure un régime parlementaire rationalisé au sein duquel l'Assemblée des représentants du peuple (ARP) joue le premier rôle. Il montre le fonctionnement parallèle du droit budgétaire classique et de l'expérimentation de la GBO, conduisant à la transmission à cette assemblée, pour information, de projets de loi de finances programmatiques (PLF). Il expose que cette technique budgétaire serait susceptible d'aider le parlement à remplir pleinement sa mission mais qu'elle requiert l'adoption rapide, d'une part, de la nouvelle loi organique du budget (LOB), d'autre part, la poursuite de l'approche programmatique, et, enfin, la préparation et l'adoption méthodiques de la législation financière subséquente.

Le document analyse de manière détaillée la préparation, l'examen et le vote de la loi de finances. Il constate que la préparation du projet relatif à cette loi reste de la responsabilité exclusive du gouvernement et repose de manière implicite sur la distinction entre les dépenses de fonctionnement et celles de développement. De même, le pouvoir budgétaire de l'ARP demeure très encadré et son exercice apparaît difficile en raison de ses moyens matériels et humains réduits.

L'étude relève, ensuite, qu'un travail considérable de conception des outils de suivi et d'évaluation de la performance dans la GBO, notamment des projets et rapports annuels de performance, et des indicateurs de performance, a été accompli. Ces efforts de renforcement de la transparence au niveau de la gestion budgétaire ont permis à la Tunisie de devenir membre du Partenariat du Gouvernement ouvert en 2014. Par ailleurs, les expérimentations actuelles concernant ces outils dans les ministères tunisiens s'avèrent prometteuses. L'étude observe, toutefois, que leur mise en œuvre dans les différents ministères reste hétérogène, et que le parlement n'utilise pas suffisamment ces outils.

Le rapport considère la procédure actuelle d'exécution de la dépense publique et les opérations accomplies par l'ordonnateur, le contrôleur des dépenses publiques (CDP) et le comptable public et leurs interactions. Il rappelle les difficultés ayant conduit dernièrement à l'introduction du contrôle hiérarchisé de la dépense publique et à la programmation des dépenses. Il note que ces évolutions n'ont résolu qu'une partie des difficultés de la chaîne de la dépense publique qui tend à devenir moins efficiente.

La place complexe de l'ordonnateur et la nécessité de créer un statut juridique pour le responsable de programme, lui accordant les moyens de diriger véritablement son programme se trouvent, par ailleurs, examinées. Il en ressort que la GBO fera évoluer de manière cruciale le rôle, le statut et le régime de responsabilité du comptable public.

Des exemples en matière de contrôle interne, de gestion et de la performance montrent que le contrôle préalable de la dépense publique dans certains pays membres de l'OCDE se révèle exceptionnel. L'étude rappelle que le contrôle de la performance se rattache à la notion de contrôle de gestion. Elle expose les particularités du CDP en Tunisie et des options susceptibles de guider les autorités tunisiennes dans le choix de leur propre système de contrôle de la performance.

Après avoir présenté l'organisation nationale du réseau comptable et son système d'information, il apparaît que la technique de comptabilité de caisse et en partie simple employée dans le pays ne répond qu'imparfaitement aux besoins actuels de la gestion publique. En contrepoint, l'examen attentif du projet de passage à une comptabilité en partie double et droits constatés, établi par les autorités tunisiennes, montre sa pleine intégration dans la logique de la GBO.

Il se trouve, par ailleurs, observé que la GBO requiert un système d'information (SI) budgétaire et comptable effectuant un nombre considérable d'opérations complexes. Il n'a, toutefois, pas été possible de déterminer si le SI tunisien actuel, même modifié, serait en mesure de supporter le fonctionnement de la GBO. Il ressort, en revanche, qu'un système efficace de la gouvernance du SI serait à instaurer très rapidement.

Les contrôles administratifs externes et le contrôle juridictionnel de la Cour des Comptes se trouvent aussi analysés. Il en résulte que les contrôles généraux pourraient être regroupés en un seul corps, afin d'améliorer leur gestion et leur efficacité. Il est observé également que la Constitution de 2014 attribue de nouvelles missions à la Cour des Comptes, en particulier, au profit de l'ARP. Dès lors, cette institution devrait bénéficier très rapidement d'une nouvelle loi organique fixant son statut et ses fonctions. Il semble, par ailleurs, que la Cour éprouve de difficultés importantes pour remplir ses missions juridictionnelles et que la situation des comptes de l'État rend problématique la déclaration de conformité et leur certification. Le rapport insiste, enfin, sur la nécessité que la réforme de la GBO aille au-delà des finances publiques et constitue un levier de modernisation de l'administration et de l'État tunisiens.

Évaluation et recommandations

L'évaluation de la mise en œuvre de la gestion budgétaire par objectifs (la GBO) en Tunisie a conduit l'OCDE à examiner les politiques publiques ainsi que les institutions et administrations particulièrement concernées par cette technique de gestion. Elle a porté sur le cadre réglementaire et les pratiques relatives à la dépense publique, en partant de la préparation de la loi des finances et allant jusqu'aux contrôles de son exécution. Elle a intégré les aspects législatifs, fonctionnels et organisationnels. Elle a aussi porté sur des aspects techniques, rarement étudiés, tenant à la gestion comptable et aux systèmes d'information nécessaires à la GBO. A la lumière de ses travaux, notamment la *Recommandation du Conseil de l'OCDE sur la gouvernance budgétaire* (OCDE, 2015), et de l'expérience de ses pays membres, l'OCDE a formulé des propositions d'amélioration et a invité à une réflexion pour que la GBO devienne un levier de modernisation de l'administration et de l'État tunisiens.

L'évaluation de l'application de la GBO, conduite par l'OCDE en Tunisie a montré des résultats positifs importants mais qui restent encore d'une portée limitée.

Une application limitée jusqu'au renouveau de 2012...

D'un point de vue législatif, la réforme de la loi organique du budget (LOB), en 2004, a constitué une étape importante. Cependant, les craintes provoquées par l'ampleur des changements induits par la GBO ont retardé son application qui n'a réellement débuté qu'avec le renouveau consécutif à la Révolution de 2011.

En juin 2012, à la suite d'une décision politique forte des autorités tunisiennes, une expérimentation de grande ampleur de la GBO a été lancée. Ce programme de réforme cherchait à garantir l'adaptation des finances publiques à la GBO, l'instauration d'un système d'audit des programmes et la proposition d'une approche de pilotage des programmes par la performance. Il comptait initialement cinq thèmes : la refonte de la nomenclature budgétaire ; la modernisation du système de comptabilité publique ; la modernisation du système de contrôle budgétaire ; l'instauration d'un système d'information financière globale ; la révision du cadre législatif et réglementaire ; et la mise en place des modes efficaces d'exécution des programmes en accord avec la gestion axée sur la performance.

Le programme a intégré ultérieurement l'évolution des normes comptables tunisiennes vers les standards internationaux ; l'accompagnement organisé des ministères préfigurateurs de la GBO ; l'établissement d'outils pour le dialogue de gestion entre les acteurs de la chaîne de la dépense publique ; et, la dématérialisation des procédures budgétaires et comptables. Naturellement, ces éléments ont nécessité d'intégrer la réforme du système d'information, fondé sur l'informatique, et les dispositifs d'échange et d'emploi de l'information comptable et financière. La mise en place de la GBO a toutefois aussi eu des incidences sur l'ensemble des mécanismes de contrôle externes, auxquels participe notamment la Cour des Comptes.

Des objectifs ambitieux et des succès indéniables dans tous les domaines...

Les objectifs assignés à l'expérience de la mise en œuvre de la GBO en Tunisie ont été ambitieux, tant sur le plan institutionnel (ex. révision du cadre législatif et réglementaire, instauration d'un système global d'information budgétaire et financière), que sur le plan technique (ex. réforme de la nomenclature budgétaire et comptable, révision du règlement général de la comptabilité publique). Ces objectifs forment des défis considérables pour tous les pays, et en particulier, pour la Tunisie qui subit une situation postrévolutionnaire dans un contexte régional dégradé. Malgré ces contraintes, la Tunisie a atteint des résultats importants. Le premier succès a été l'élaboration d'un projet de loi organique du budget qui a été établi et est aujourd'hui à l'examen au parlement. De même, les expérimentations « départementales » (ministérielles) ont autorisé une modernisation partielle de la présentation budgétaire, à législation constante. Le projet de loi de finances a ainsi été présenté pour information du parlement, sous un format programmatique (projets annuels de performance -PAP-), selon des modèles homogènes pour l'ensemble des ministères et une méthode d'évaluation de la performance et des indicateurs de performance ont aussi été établis.

Par ailleurs, dans les ministères dans lesquels la cartographie des programmes ministériels paraît la plus en avance, la responsabilisation des responsables de programmes a provoqué des réflexions fructueuses sur la structuration et l'organigramme des ministères concernés.

Une plus grande souplesse d'exécution de la dépense publique a aussi été expérimentée avec la réforme du système de contrôle des dépenses publiques, la réduction progressive du contrôle *a priori* au profit d'un contrôle *a posteriori*, et la création d'un contrôle hiérarchisé de la dépense publique.

Un travail remarquable a aussi été entrepris concernant le système de la comptabilité publique. Celui-ci tend à doter la Tunisie d'une comptabilité publique en partie double et retraçant la situation patrimoniale de la collectivité publique. Ainsi un début de nouvelle nomenclature comptable a été expérimenté et une disposition de la loi des finances de 2014 a créé le comité des normes comptables, sans que cette instance ait pour l'instant débuté son activité.

Une expérimentation de portée limitée du système d'information « modernisé » a, enfin, été lancée dans la Paierie Générale de Tunisie et devrait être étendue à d'autres postes comptables.

Il s'agit, en conséquence, de progrès considérables sur la voie de l'instauration complète de la GBO. Ces progrès se heurtent, pourtant, à des nœuds gordiens de nature à bloquer la poursuite de la réforme.

La persistance d'éléments défavorables...

De manière générale et logiquement, la situation postrévolutionnaire et les changements institutionnels et administratifs, qui en ont résulté, n'ont pas permis la progression toujours régulière de l'instauration de la GBO. Concernant précisément la loi de finances, bien que la réforme budgétaire ait été envisagée dès 2004, annoncée en 2008 et relancée en 2010-2011, elle est restée préparée, présentée et votée par le parlement suivant les règles classiques. Cette institution a continué à, d'abord, être mal informée et, ensuite, peu sensible à la logique de la performance de la dépense publique, et toujours privée des moyens suffisants pour évaluer les projets qui lui sont présentés et contrôler

l'exécution des lois de finances. Le budget donc continue d'être approuvé et contrôlé selon les mécanismes classiques.

L'homogénéité de la conception et de l'action de l'État souffre, de son côté, de la dichotomie entre le ministère des Finances et le ministère du Développement, de l'investissement et de la coopération internationale, qui affecte la capacité pour le comité général de l'administration du budget de peser réellement sur les dépenses d'investissement, d'autant plus que dans la situation postrévolutionnaire, ce comité a été tenu à l'écart des choix fondamentaux en matière de recrutement d'agents publics et d'évolution de la masse salariale.

Dans la réalité, les liaisons entre le tableau des opérations financières de l'État (TOFE), le cadre des dépenses à moyen terme (CDMT), le plan de développement et la loi des finances de l'année n'ont pas été établies. Si bien que pour l'instant, la préparation des PAP et des RAP demeure assez largement un exercice académique, sans impact réel sur les choix publics et la gestion ; les indicateurs de la performance nécessitent aussi de faire l'objet d'une nouvelle évaluation.

Il est également apparu au cours de l'évaluation par les pairs que les ministères demeurent à des stades très différents dans la détermination et, encore plus, la mise en œuvre de leur « cadre de performance ». Cet écart forme indiscutablement une difficulté et un effort reste à accomplir pour mettre à niveau l'ensemble des ministères.

Suivre pleinement la nouvelle constitution...

Afin d'assurer le plein succès de cette réforme, une des principales recommandations découlerait du nouvel ordre constitutionnel et de ses effets sur la gestion budgétaire par objectifs. Ainsi, l'Assemblée des représentants du peuple manifeste la volonté populaire, il lui revient donc d'assurer un rôle de premier plan dans les orientations, l'examen et le contrôle des questions budgétaires. Pour ces motifs, elle pourrait :

- faire pleinement sien le projet de loi organique du budget. Pour ce faire, elle nécessiterait de renforcer ses moyens matériels et humains, lui permettant d'approfondir l'examen de ce texte ;
- adopter dans les meilleurs délais le projet de loi organique du budget ;
- compléter la législation budgétaire, afin de bénéficier, comme les citoyens, d'une meilleure information sur les comptes publics. Par exemple, cette législation prévoirait une annexe au projet de loi de finances sur les comptes des collectivités locales et les entreprises publiques ;
- recourir davantage aux PAP et aux RAP dans son travail ;
- tirer pleinement profit des dispositions de la Constitution de sorte à mieux contrôler l'action du gouvernement, par exemple, en demandant à la Cour des Comptes des études précises sur des questions d'un intérêt particulier. Il se révélerait aussi opportun qu'elle soit plus étroitement associée à la préparation du projet de loi de finances en instaurant un débat d'orientation budgétaire. La législation pourrait aussi renforcer les moyens de la commission des finances de l'ARP, par exemple, en lui accordant le droit d'accéder à tout document administratif et comptable utile.

Améliorer le système complexe d'exécution de la dépense publique...

L'exécution du budget n'accorde encore que très peu de souplesse à des gestionnaires dont la responsabilité n'a pas été fixée par référence à un cadre de performances établi. Les systèmes de contrôle de la gestion, des dépenses engagées et des paiements n'ont encore été que partiellement modernisés et leur évolution se trouve loin d'avoir atteint le degré de cohérence et d'harmonisation souhaitable. Le système d'exécution de la dépense publique demeure encore, malgré les réformes récentes qu'il a connues, complexe et peu efficient.

Un certain nombre de recommandations s'avèrent destinées à améliorer ce système. Dans cet ordre d'idée, le rapport suggérerait de :

- améliorer la définition des objectifs des valeurs cibles des indicateurs de mesure de la performance ;
- renforcer le lien entre le volet relatif à la performance et celui portant sur le budget ;
- adopter le décret fixant les attributions des responsables de programmes ;
- créer un comité d'audit des programmes ;
- et concevoir et rendre des comptes sur les missions interministérielles.

Transformer le dialogue de gestion...

Le dialogue de gestion n'a pas assez évolué dans le sens de la performance. En effet, d'une part, l'ordonnateur et le contrôleur des dépenses publiques n'ont pas vu leurs positions évoluer suffisamment et, d'autre part, le responsable de programme n'a pas encore acquis un véritable statut juridique et n'est pas devenu le véritable chef de son programme. De même, le comptable ne forme pas encore l'axe central des finances publiques. Le modèle de dialogue de gestion en place ne permet pas des échanges efficaces entre l'ordonnateur, le contrôleur des dépenses publiques et le comptable. Il conduit à des traitements redondants et lents et ne crée pas les conditions pour que chaque intervenant remplisse pleinement ses fonctions.

Le rapport formule des recommandations importantes dans ce sens. Dès lors, il semblerait nécessaire de modifier réellement ce modèle. Pour cela, il serait souhaitable de :

- faire évoluer le régime de la dépense publique, par exemple, en fusionnant en une seule opération la liquidation et l'ordonnancement de la dépense publique, ou en étendant le contrôle hiérarchisé de la dépense publique aux marchés publics ;
- faire du responsable de programme le véritable chef (pilote) de son programme. Pour ce faire, il conviendrait de lui donner les moyens de remplir pleinement sa mission. D'où le besoin de faire du directeur administratif et financier du ministère (DAF) un véritable spécialiste, assistant le responsable de programme dans la préparation et l'exécution de l'ensemble de la dépense. Il serait aussi opportun de conforter le responsable de programme face à son ministre de tutelle, par exemple, en prévoyant l'établissement d'une lettre de mission, déterminant ses objectifs, ses moyens et les résultats attendus. Il faudrait aussi renforcer sa situation juridique par l'adoption du décret portant sur son statut, (préparé et transféré à la Présidence du gouvernement) ;

- clarifier le régime financier et de responsabilité des ordonnateurs. Pour cela, il serait bon de soumettre les ministres et les élus politiques à la Cour de discipline financière ;
- rattacher le service du contrôle général des dépenses publiques au ministre des finances, en vue de mieux garantir la soutenabilité de la dépense publique. Il conviendrait aussi de renforcer le contrôle partenarial du CDP et du comptable public de sorte à réduire les doubles contrôles inutiles ;
- mettre en place un système de contrôle de la performance de la dépense et de la gestion publiques. Pour instaurer le système le plus adéquat, la Tunisie pourrait s'inspirer des expériences des pays membres de l'OCDE décrites dans ce rapport ainsi que dans le rapport de l'OCDE sur *Le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie* (OCDE, 2016), qui avance des recommandations sur la mise en place d'un système de contrôle interne et de gestion des risques en Tunisie ;
- réaffirmer le rôle du comptable public en faisant de lui l'expert des comptes publics et le fournisseur de référence des informations financières au responsable de programme. En même temps, il conviendrait d'engager une réflexion approfondie sur l'évolution de son régime de responsabilité en se fondant sur la réalité du dommage financier subi par la collectivité publique.

Achever la réforme du système comptable...

Le système de comptabilité en partie simple ne fournit qu'une image sommaire de la situation budgétaire et ne permet pas de réaliser un inventaire du patrimoine, ni de déterminer le bilan des administrations publiques. Il n'échappe, en particulier, pas à toute critique, comme le montre l'existence d'un certain nombre de comptes d'attente, d'opérations injustifiées et de restes à recouvrer. Ce système ne facilite donc pas la clôture annuelle des comptes, faisant que la « période complémentaire » d'exécution dure plusieurs mois. *A fortiori*, ces comptes ne permettent pas, sauf apurement décisif, l'établissement d'un inventaire des biens et d'un bilan d'entrée de l'État et des collectivités territoriales (sans évoquer les entreprises publiques qui n'ont pas été abordées dans ce rapport, en raison de leurs spécificités).

Or, le système comptable s'avère un enjeu considérable pour le succès de la GBO en Tunisie. En effet, il constitue le langage commun de l'administration et son adéquation à la GBO se révèle donc déterminante. Pour ce motif, le rapport d'évaluation de l'évaluation par les pairs a formulé des propositions importantes tendant à :

- étendre et finir l'expérimentation comptable en cours. En particulier, il conviendrait d'achever la préparation de la nouvelle nomenclature comptable et la déployer de façon progressive à l'ensemble des principaux postes comptables du pays ;
- adopter les nouvelles règles comptables conformes aux standards internationaux et prévoir un calendrier de la réforme comptable de l'État ;
- instaurer un nouveau plan comptable de l'État demeure une nécessité. De même, il serait opportun de mettre en marche le conseil national des normes des comptes publics qui établira la réglementation permettant le fonctionnement de la comptabilité publique.

Faire évoluer le système d'information d'application de la GBO...

Le système d'information des finances publiques (SI), techniquement centralisé, demeure institutionnellement éclaté et apparaît aujourd'hui dans l'ensemble ancien, tout en répondant aux besoins limités ressortant de normes budgétaires dépassées. Aucune véritable évaluation sur la capacité du système d'information budgétaire et comptable n'a été effectuée, en vue de déterminer sa capacité à supporter la mise en place complète de la GBO.

L'évolution du système d'information afin d'appliquer la GBO demeure un défi majeur. En effet, sans un système d'information en mesure de porter le très grand nombre d'opérations nécessaires à la pleine application de la GBO, cette réforme ne pourra pas aboutir. Or, aujourd'hui, il ne paraît pas possible d'affirmer de façon définitive si le système actuel se trouve en mesure d'évoluer ou si un nouveau système serait requis. Afin de mettre le SI en état de porter la GBO, des choix rapides s'imposent. Aussi serait-il proposé de :

- mettre en place une gouvernance appropriée. Celle-ci garantirait la cohérence fonctionnelle du SI cible de la GBO, complémentaire des gouvernances existantes pour les sous-ensembles du SI. Cette gouvernance passerait par la constitution d'un comité directeur des systèmes d'information, qui serait le maître d'ouvrage stratégique, responsable opérationnel du nouveau SI d'application de la GBO et en mesure d'adopter les mesures nécessaires pour l'établissement d'un schéma directeur informatique, dans les meilleurs délais ;
- poursuivre la dématérialisation des actes de procédure et mettre en place un système de centralisation en mesure de gérer les états financiers ;
- améliorer les procédures d'interfaçage entre les systèmes d'information (ADEB, RAFIC, SIADE, SADEC, SINDA, INSAF, etc.).

Réformer les contrôles administratifs externes et la Cour des Comptes...

La mise en place de la GBO impliquerait aussi de réformer les contrôles administratifs externes au service contrôlé et la Cour des Comptes. Pour cela, les propositions suivantes pourraient être étudiées :

A. Concernant les contrôles administratifs externes

- regrouper les contrôles généraux dans un seul corps, disposant des garanties statutaires permettant à ses membres de remplir de la façon la plus autonome possible leur mission, tout en restant subordonnés au gouvernement. Il serait aussi opportun de fusionner certaines inspections ministérielles jusqu'à réduire leur nombre à environ 10 ;
- examiner les différentes options de rattachement du nouveau contrôle général : soit à la Présidence du gouvernement, ou au ministre des finances, soit sous leur double tutelle. Dans tous les cas, garantir que tous les ministres aient la possibilité de demander des travaux au nouveau contrôle général, selon un ordre arrêté par le Chef du gouvernement.

B. Concernant la Cour des Comptes

- établir une collaboration forte entre l'ARP et la Cour des Comptes donnant sa pleine portée à l'article 117 de la Constitution ; instaurer rapidement un protocole de travail permettant à l'assemblée de recourir à la Cour des Comptes sans l'empêcher pratiquement de conduire ses travaux selon ses propres priorités ; prévoir que le rapport annuel de la Cour des Comptes est présenté et débattu en séance plénière de l'ARP ;
- continuer à mettre à niveau l'ensemble de la fonction juridictionnelle et financière, qu'elle porte sur les comptes des comptables ou les fautes de gestion des ordonnateurs en y incluant les élus politiques et ministres ;
- confier à la Cour des Comptes le suivi de ses observations et recommandations ;
- procéder à la mise en état des comptes par l'administration, d'abord, en améliorant le fonctionnement des postes comptables, ensuite, en lançant une campagne d'apurement des comptes de sorte à résoudre les causes systémiques des défaillances qui aboutissent finalement à la Cour des Comptes.

Créer les conditions institutionnelles de la poursuite de la réforme...

Pour réussir la réforme portant sur la GBO, il se révèle nécessaire de réunir un certain nombre de conditions institutionnelles. Par ailleurs, pour contribuer à une croissance inclusive, la GBO devrait produire des évolutions dépassant largement le seul cadre budgétaire, comptable et financier. La poursuite vers une pleine instauration de la GBO en Tunisie requerrait donc de :

- construire une gouvernance forte, capable, en premier, de concevoir la réforme des finances publiques et de l'État, et en second, de la prendre à bras-le-corps ;
- développer une stratégie claire et fondée sur un calendrier réaliste, établie à travers un consensus politique porteur de la réforme, à laquelle la large majorité de l'ARP participerait ;
- renforcer l'unité centrale de la GBO, tant en effectifs qu'institutionnellement, pour la doter des compétences nécessaires au pilotage de la réforme au niveau interministériel ;
- associer, sous la direction du Chef du gouvernement, tout le gouvernement à l'exécution du projet de la GBO, et créer un secrétariat général de réforme de l'administration publique, placé auprès du Chef du gouvernement ou du ministre des finances. Celui-ci assurerait la réussite de la réforme en dictant son ordre du jour et en proposant l'affectation des ressources nécessaires au changement ;
- associer toutes les parties prenantes (société civile, syndicats, instances constitutionnelles indépendantes) dans un dialogue sur la mise en place et les conséquences de la GBO. Cet échange nécessiterait de se dérouler de manière ouverte et transparente, selon un calendrier connu à l'avance ;
- faire évoluer les structures administratives : examiner l'opportunité de réunir certains ministères et directions d'administration centrale, ainsi que des services déconcentrés ou autonomes. En particulier, il conviendrait de réunir le ministère des Finances et le MDICI. Il serait aussi opportun de renforcer le CGABE en lui attribuant un plus grand contrôle vis-à-vis des crédits de développement.

Références

OCDE (2015), *Recommandation du Conseil sur la gouvernance budgétaire*, Editions OCDE, Paris www.oecd.org/mena/governance/Recommandation-du-Conseil-sur-la-gouvernance-budg%C3%A9taire.pdf.

Introduction

Depuis la Révolution pour la dignité de 2011, la Tunisie a engagé une transformation considérable de son État et de son organisation administrative qui a porté aussi sur sa gestion financière. Ce mouvement de mutation des finances publiques apparaît comme la concrétisation de la volonté exposée en 1996 d'introduire la gestion par objectifs dans le pays (GBO), renouvelée en 2004 par une modification de la loi organique du budget (LOB). En effet, malgré ces annonces, les actions conséquentes d'introduction de la GBO ont tardé, en raison des efforts considérables qu'elle exige et des conséquences lourdes qu'elle produit.

De manière générale, les règles de gestion des finances publiques prennent place dans l'ordonnement constitutionnel des États. La nature de leurs régimes politiques et les conditions d'exercice du pouvoir politique et administratif interagissent dans ce cadre. La Tunisie n'a pas échappé à ces principes. Dès lors, il semble nécessaire d'exposer, dans un premier temps, la nature politique du régime du pays. Mais, tout changement dans le domaine des finances publiques se trouve fortement associé au contexte macroéconomique du pays. Enfin, la GBO tunisienne participe largement au mouvement de renouveau des finances publiques mondiales, intervenu en particulier dans les pays membres de l'OCDE et que cette organisation a finement analysé.

La primauté de la démocratie parlementaire et de l'État de droit

La gestion financière prend sa source dans l'ordonnement politique de l'État. Depuis quatre ans, la Tunisie a subi de bouleversements inouïs de son organisation politique et institutionnelle qui ont grandement affecté son droit public financier et sa pratique. En effet, un profond changement politique et institutionnel a eu lieu en Tunisie durant les quatre dernières années et une période de transition politique et institutionnelle a été ouverte en 2011. Le décret-loi n° 14-201 du 23 mars 2011, portant organisation provisoire des pouvoirs publics, a mis fin à l'ordre institutionnel antérieur, remplacé par un autre, notamment par la loi constitutionnelle du 16 décembre 2011. Le 26 janvier 2014, une nouvelle constitution a été adoptée par l'Assemblée nationale constituante. Le 26 octobre 2014, des élections parlementaires pour la désignation des membres de l'Assemblée des représentants du peuple ont eu lieu. Le 21 décembre 2014, le président de la République a été élu. Le 5 février 2015, un nouveau gouvernement de coalition a été formé.

La Constitution de 2014 instaure un « régime républicain, démocratique et participatif ». Manifestant le désir de rompre avec le système de confusion de pouvoirs existant de fait entre les mains de l'ancien président de la République et son clan, elle réaffirme avec force que la règle de droit érige le plus sûr rempart contre les abus du pouvoir. Elle procure, en conséquence, de solides garanties démocratiques tenant au fonctionnement des pouvoirs publics, de la justice et de la protection des libertés et droits humains. Elle manifeste, en particulier, la volonté d'aller vers l'égalité sociale et

régionale. Elle énonce aussi de manière réitérée l'égalité entre les citoyens et les droits des femmes, les droits et libertés individuelles, collectifs, économiques, sociaux, culturels et environnementaux. Elle soutient, enfin, la protection des droits de l'enfant et des personnes handicapées. Si elle prévoit la possibilité du référendum, la nouvelle constitution a érigé un régime parlementaire, avec la volonté de partager les pouvoirs et garantir la protection des libertés publiques et la bonne gestion publique. Comme il sera démontré par la suite, ces principes se reflètent dans le nouveau droit budgétaire du pays.

Un régime parlementaire rationalisé

En rupture avec le régime précédent, la nouvelle constitution se montre clairement parlementaire. Ainsi son article 95 énonce que : « Le gouvernement est responsable devant l'Assemblée des représentants du peuple » (ARP). Parallèlement, la disparation de la « chambre des Conseillers » de l'ancienne constitution renforce l'ARP, désormais détentrice de tout le pouvoir législatif.

Le Premier ministre, dénommé maintenant Chef du gouvernement, dispose du pouvoir exécutif de droit commun. Certes, le président de la République est élu au suffrage universel direct pour cinq ans (et pour deux mandats consécutifs au maximum). Le constituant lui a donc accordé une légitimité aussi forte que celle des députés, et supérieure à celle du Chef du gouvernement. Mais en même temps, il ne bénéficie que de pouvoirs limités, y compris dans le domaine financier¹. Hormis la politique étrangère, la défense et la sûreté nationale, ainsi que les prérogatives protocolaires et symboliques², il n'assume pas la politique générale de l'État. Il détient le droit de dissolution de l'Assemblée. Irresponsable politiquement, il est tenu également d'abandonner toute responsabilité partisane dès sa prise de fonction (devenant de la sorte, un homme au-dessus des partis).

La suprématie de l'ARP se manifeste dans son droit d'entreprendre, dans des conditions assez compliquées³, une procédure de destitution à l'encontre du président de la République en raison d'une violation manifeste de la constitution. En contrepartie, le texte constitutionnel instaure un Premier ministre, nommé par le président et responsable devant lui et l'Assemblée, autrement dit, explicitement au service de ces deux instances, mais, dans le même temps, véritable « cerveau » de l'exécutif. Choisi par le président de la République dans le parti ou la coalition majoritaire à l'assemblée, il ne se trouve pas, comme les membres du gouvernement, autorisé à cumuler son mandat avec celui de député. Il peut aussi faire individuellement l'objet -comme ses ministres- d'une motion de censure, dans des conditions difficiles à mettre en œuvre⁴.

Ainsi, la Constitution instaure un parlementarisme rationalisé, soucieux d'éviter l'omnipotence parlementaire et le régime présidentiel. Elle prévoit la suprématie du pouvoir législatif sur le pouvoir exécutif, mais celle-ci se trouve tempérée à la fois par le rôle du président de la République et celui du Premier ministre, par les attributions accordées au pouvoir judiciaire et aux collectivités locales, et enfin, par cinq Instances constitutionnelles indépendantes. Ce nouvel équilibre des pouvoirs transparaît dans l'organisation du travail budgétaire et dans les procédures d'exécution et de contrôle des dépenses publiques.

Des pouvoirs législatifs et exécutifs soumis à des contrôles forts

À côté des pouvoirs législatif et exécutif, la nouvelle constitution érige et organise d'autres pouvoirs qui les tempèrent et contrôlent. La Constitution fait de la sorte des

collectivités territoriales de véritables pouvoirs. Éluës dans le cadre d’une décentralisation dont les contours restent à préciser et qui se révèle un défi majeur⁵, elles auront un rôle considérable dans le développement économique et social de la nation, mais sans menacer « l’unité de l’État ». Bien entendu, le développement de la déconcentration imposera de réexaminer les rôles respectifs de l’État et des collectivités locales ainsi que leurs ressources et dépenses.

Le pouvoir judiciaire, déclaré indépendant par l’article 102 de la Constitution, auquel appartient la justice financière (article 117), fait l’objet d’un titre, ce qui constitue une nouveauté. Aux côtés des tribunaux judiciaires, administratifs et financiers, un tribunal constitutionnel prend place (article 118), dont les membres sont choisis à parts égales, par le président de la République, le Conseil supérieur de la magistrature et l’Assemblée des représentants du peuple. Son rôle consiste à contrôler la constitutionnalité des projets et des propositions de loi. De manière globale, avec la nouvelle constitution la justice se trouve appelée à exercer un rôle nouveau de contrôle de la loi des finances et de ses procédures d’exécution.

La dernière innovation réside dans l’apparition de cinq Instances constitutionnelles indépendantes. Ces institutions limitent les pouvoirs du législatif et de l’exécutif et participent à l’apparition d’une nouvelle gouvernance publique, dont les finances publiques s’avèrent un des éléments fondamentaux.

La situation macroéconomique

La Révolution tunisienne a fait clairement apparaître la crise du modèle de développement et la fragilité de la situation des finances publiques du pays.

La crise du modèle de développement tunisien

Le contexte macro-économique détermine de façon prépondérante les finances publiques nationales et les possibilités d’entreprendre des changements dans l’État. La Révolution de la dignité a mis en exergue la fragilité du modèle de développement suivi par la Tunisie depuis son indépendance. Ce modèle reposait sur i) une forte stabilité assurée par l’État, mais à un coût élevé en termes de libertés civiles et politiques et de corruption ; ii) un contrat social implicite comprenant une politique sociale et éducative active, la promotion du rôle de la femme dans la société et le développement des infrastructures ; et iii) une gestion économique fondée sur une large ouverture au commerce et aux investissements étrangers dans certains secteurs, où néanmoins l’État gardait la main sur les décisions stratégiques des entreprises.

Ce modèle a conduit la Tunisie à une croissance économique relativement forte et à une ouverture au commerce extérieur et aux investissements directs étrangers dans le secteur « offshore ». Il lui a donné une meilleure situation par rapport à ses voisins dans les domaines de la santé, de l’éducation, de la réduction de la pauvreté et de l’égalité des sexes. Ses bonnes performances macroéconomiques ont évité au pays des crises majeures provenant de déséquilibres budgétaires et extérieurs et lui ont permis de contenir l’inflation. La croissance soutenue a contribué, d’une part, à réduire l’écart avec les pays les plus avancés en termes de PIB par habitant, et, d’autre part, à réduire le taux de pauvreté.

Le modèle de développement tunisien a, cependant, conduit à d’importantes disparités régionales, un taux de chômage élevé, une intervention significative de l’État dans

l'économie et a limité la productivité. Il a aussi induit l'accumulation de défis importants, la hausse du chômage des travailleurs hautement qualifiés, le creusement du déficit de la balance des paiements courants, l'augmentation de la dette du secteur public, l'octroi de prêts de mauvaise qualité par le secteur bancaire et l'utilisation fréquente des contrôles de prix (OCDE, 2015b). De manière conjoncturelle, la situation postrévolutionnaire reste marquée par des tensions prononcées sur le plan social et sécuritaire, la croissance faible parmi les partenaires commerciaux étrangers et les conséquences des conflits régionaux.

Il en résulte que des réformes structurelles s'avèrent nécessaires pour créer les conditions d'une croissance inclusive et tirée par le secteur privé, ainsi que pour protéger les couches les plus vulnérables de la population. Il revient à la Tunisie d'assainir, dans les meilleurs délais, son secteur financier et de renforcer ses cadres budgétaires et monétaires, ainsi que d'élaborer un programme global de réformes structurelles destiné à accroître la productivité et rendre la croissance plus durable et inclusive. Des politiques budgétaire et monétaire prudentes comme une composition améliorée du budget et une plus grande souplesse du taux de change, doivent viser la maîtrise des déséquilibres élevés et l'ancrage des anticipations inflationnistes (FMI, 2014). Cependant, l'application de plusieurs lois votés récemment et tellement nécessaires à une croissance plus solidaire et à la réduction des facteurs de vulnérabilité demeure en suspens dans de nombreux domaines, tels le secteur bancaire, la concurrence et les procédures collectives (FMI, 2015).

La situation des finances publiques nationales

La faiblesse persistante des prix du pétrole, l'escalade des conflits régionaux et l'éclatement des guerres civiles dans le contexte de ralentissement de l'économie mondiale laissent la croissance économique dans la région du Moyen-Orient et de l'Afrique du Nord (MENA) atone. Selon les estimations de la Banque mondiale, la croissance du PIB régional n'a pas dépassé les 3 % depuis trois ans et se maintiendrait autour de 2,8 % en 2015. Il en est résulté la dégradation de la situation budgétaire des pays de la région. Ainsi l'excédent budgétaire d'environ 5,4 % du PIB des pays exportateurs de pétrole de 2013 ferait place à un déficit d'environ 9,8 % en 2015 dans les pays du conseil de coopération du golfe, voire plus en Algérie (Banque mondiale, 2015).

La conjonction de la crise nationale, régionale et internationale a conduit à la dégradation de la situation des finances publiques tunisiennes. En 2010, la croissance dans le pays a atteint 3,7 % (2,6 % en croissance réelle). Le pays semblait alors avoir surmonté la crise des années 2008 et 2009 (OCDE, 2013). Mais en 2011, l'activité a subi un fort infléchissement (1,9 % en croissance réelle). Depuis 2012, l'économie tunisienne a connu un rebond technique, dû à l'effet de base, et atteint des croissances de 2,3 % en 2013 et 2014, mais un nouvel affaissement sensible a réduit la croissance à 0,8 % en 2015 (INS, 2016).

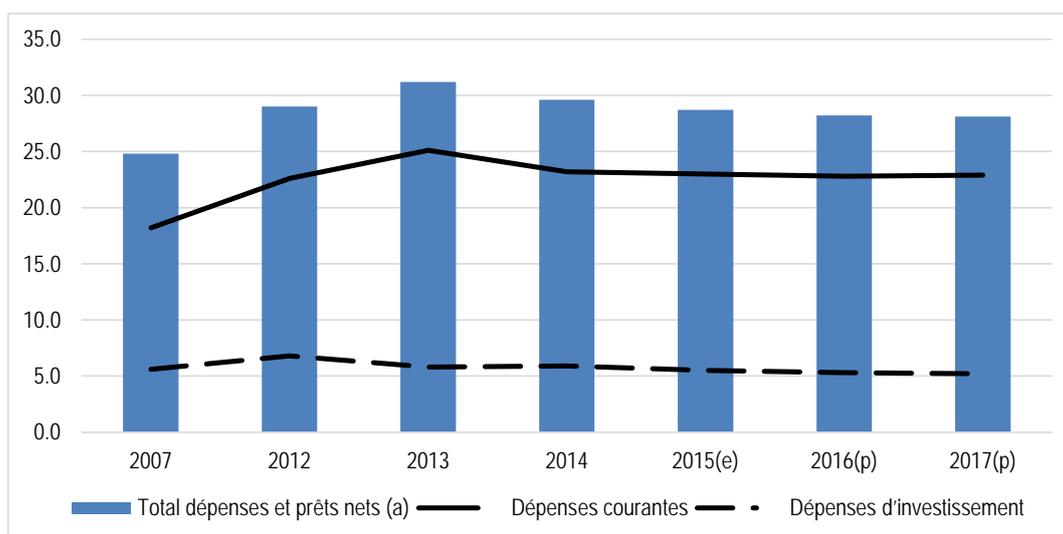
Tableau 0.1. Tunisie : croissance réelle du PIB et solde des comptes courants

	1997-2006	2007	2008	2009	Moyenne						Projections
					2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Croissance réelle du PIB	4,9	6,3	4,5	3,1	2,6	-1,9	3,7	2,3	2,3	0,8	3,0
Solde des comptes courants		-2,4	-3,8	-2,8	-4,8	-7,5	-8,2	-8,3	-8,8	-8,5	-7,0

Source : Banque Mondiale (2015), *Rapport de suivi économique de la région MENA*, Washington D.C., www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2015/10/20/090224b08315ad58/1_0/Rendered/PDF/In0galit0s00so00dans0le0monde0arabe.pdf.

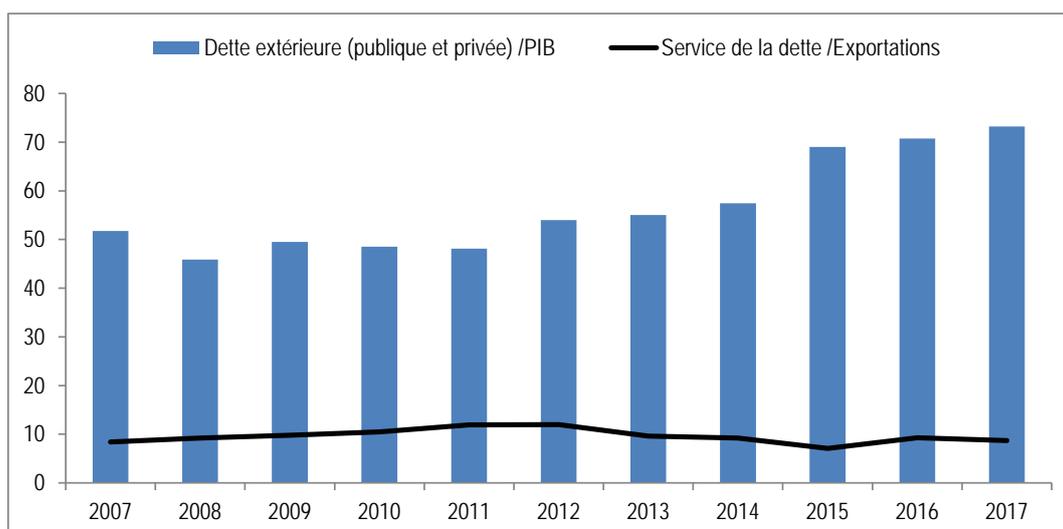
Cette faible activité et l'augmentation des dépenses publiques, passées de 24,8 % du PIB en 2007 à 31,2 % du PIB en 2013, ont entraîné la dégradation des indicateurs des finances publiques. Le déficit budgétaire a atteint 6,8 % en 2013 et 4,9 % en 2014 et la dette brute consolidée des administrations publiques est passé de 40,7 % à 54 % (OCDE/BAD, 2016).

Figure 0.1. **Évolution des dépenses en Tunisie (en pourcentage du PIB)**



Source : OCDE/BAD (2016), *Perspectives économiques en Afrique*, www.africaneconomicoutlook.org/fr/notes-pays/tunisie.

Figure 0.2. **Part de l'encours de la dette extérieure dans le PIB et ratio du service de la dette sur les exportations**



Source : OCDE/BAD (2016), *Perspectives économiques en Afrique*, www.africaneconomicoutlook.org/fr/notes-pays/tunisie.

Tableau 0.2. Dette brute consolidée des administrations publiques

Date	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Taux/PIB	48,8	45,9	43,3	42,8	40,7	44,5	44,5	44,3	50,0	54,0
Variation	-7,03 %	-5,84 %	-5,77 %	-1,20 %	-4,95 %	-9,41 %	-0,03 %	-0,51 %	13,01 %	7,86 %

Source: IMF (2015), *World Economic Outlook (WEO)*, Washington D.C., www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/02/pdf/text.pdf

Tableau 0.3. Inflation selon l'indice des prix à la consommation

Date	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Taux/PIB	3,7	3,3	3,5	5,1	5,8	4,9	5,0	4,0
Variation		-8,89 %	6,26 %	44,84 %	12,96 %	-15,18 %	0,57 %	-18,82 %

Source: IMF (2015), *World Economic Outlook (WEO)*, Washington, DC, www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/02/pdf/text.pdf

Le projet de la loi des finances pour l'exercice 2016 contribue, avec les réformes structurelles actuellement en cours de mise en œuvre en Tunisie, au rétablissement de la croissance du PIB, à la lutte contre l'évasion fiscale, la contrebande et l'économie parallèle. Les hypothèses ayant présidé à sa préparation semblent réalistes. Ainsi, le prix du baril du pétrole a été prévu à USD 55 et le taux de change à 1,970 dinar tunisien (TND) pour un USD⁶. Le taux de croissance fixé à 2,5 % paraît, toutefois, volontariste. Il devrait favoriser la création de 50 000 emplois, tout en permettant l'augmentation maîtrisée de 3,9 % des importations et de 3 % des exportations.

Le budget de l'État pour l'exercice 2016 s'élèvera à 29 250 millions de TND, en augmentation de 7,1 % par rapport à 2015. 35 % de ses dépenses sont sociales (éducation, formation professionnelle, affaires sociales, famille, santé, enfance, etc.) et 17 % destinées à la défense et à la sécurité publique. Le déficit budgétaire apparaîtra en réduction, passant de 4,4 % en 2015 à 3,9 % du PIB en 2016 (6 594 MTND). Il sera financé par l'émission de 1 000 MTND de Sukuks⁷, 2 000 MTND de bons de trésor et 3 594 MTND d'emprunts internationaux. L'endettement passera de 52,7 % à 53,4 % du PIB entre 2015 et 2016 et les services de la dette de 4 700 MTND à 5 130 MTND entre 2015 et 2016.

Les investissements se situeront à 5 400 MTND, dont 47 % (2 480 MTND) se trouvent réservés, jusqu'à la fin 2015, à l'achèvement des projets en cours et 53 % à des nouveaux investissements. Les subventions baisseront de 3 232 MTND en 2015 à 2 612 MTND en 2016. Elles s'élèveront à 1 600 MTND pour les produits de base (contre 1 350 MTND en 2015), 580 MTND pour les carburants (contre 820 MTND en 2015) et 433 MTND pour le secteur du transport (contre 416 MTND en 2015). Le recrutement de 15 800 nouveaux fonctionnaires est prévu dans les secteurs prioritaires : 5 200 au ministère de l'intérieur, 6 500 dans celui de la défense, 1 100 dans celui de la justice, 2 700 dans le secteur de la santé et 190 dans le domaine des affaires sociales. Des augmentations salariales devraient intervenir au titre, d'abord, du nouveau programme 2015-2016 à compter du 1^{er} janvier 2016, et, ensuite, du nouveau programme spécial à partir du 1^{er} juillet 2016. Dans l'immédiat, la réforme fiscale provoquerait une perte de recettes publiques de 31 MTND⁸.

Naturellement, pour produire des effets à long terme, l'ensemble des mesures figurant dans la loi de finances devraient être accompagnées de réformes structurelles comme celles préconisées par l'OCDE dans ces travaux sur la Tunisie (OCDE, 2015b).

La gestion axée sur la performance

La GBO s'inspire d'un mouvement ayant depuis trois décennies atteint les pays membres de l'OCDE sous des formes diverses.

Le mouvement dans les pays membres de l'OCDE

Depuis trois décennies, la gestion publique évolue de manière considérable dans les pays membres de l'OCDE. Elle met davantage l'accent sur l'atteinte de résultats et la bonne utilisation des moyens en relation avec les objectifs poursuivis. Elle cherche à substituer au fonctionnement juridique de l'État, dans lequel le respect de la norme prime, le fonctionnement managérial mettant en avant les hommes responsables de l'exécution des projets. Cette orientation managériale émane de la nécessité de garantir une croissance inclusive améliorant les conditions de vie matérielles de l'ensemble des citoyens, produisant des ressources pour atteindre les objectifs sociaux et garantir une croissance pérenne (OCDE, 2014b). Elle conduit également les agents à se concentrer sur leurs missions prioritaires (proposer des politiques publiques, les conduire, en rendre compte) plutôt que sur le respect des textes et des procédures relatives à la manière de dépenser.

Elle se décline, d'une part, dans l'amélioration de la gestion publique et consécutivement l'accroissement de l'efficacité de la dépense publique, et, d'autre part, dans la transparence, afin d'améliorer le débat démocratique sur les prélèvements publics et leur utilisation.

Dans le domaine des finances publiques, cette tendance prend le nom de la budgétisation axée sur la performance, mais se réfère en réalité à diverses notions : la budgétisation tournée vers les résultats, la budgétisation par la performance et le financement en fonction des performances. Selon l'OCDE, la budgétisation axée sur la performance constitue un mode d'établissement du budget où les crédits alloués à un projet se fondent sur des résultats mesurables. Cette organisation a distingué trois types de budgétisation axée sur la performance en considérant les emplois envisagés dans la procédure budgétaire d'information sur les performances (OCDE, 2007).

- « La budgétisation présentationnelle » : les informations sur les performances figurent seulement dans les documents budgétaires ou dans d'autres documents officiels. Elles servent à établir les responsabilités et permettre le dialogue entre le législateur et le citoyen. Mais, elles ne jouent aucun rôle dans l'affectation des crédits.
- « La budgétisation axée sur la performance » : dans cette tendance, les ressources se trouvent allouées aux projets eu égard aux performances attendues ou résultant indirectement de celles atteintes. Les décisions budgétaires s'appuient systématiquement sur des indicateurs de performance associés à d'autres critères. Toutefois, l'importance des indicateurs de performance dans l'attribution des ressources ne s'avère pas préétablie et varie en fonction des politiques publiques considérées.

- « La budgétisation axée sur les performances ou obéissant à une formule » : dans cette dernière tendance, les crédits sont alloués sur la base d'une formule de type contractuelle, intégrant des indicateurs spécifiques de performance ou d'activité. Ils dépendent directement des résultats atteints. Ce type de budget axé sur la performance n'est cependant employé que pour des secteurs particuliers, et dans quelques pays membres de l'OCDE.

La diversité de types de budgétisation axée sur la performance montre l'absence de modèle unique. Les États adoptent, en effet des modèles divers et les combinent selon leurs moyens, culture et options politiques ou administratives. Trois motifs principaux président aux choix des États dans ce domaine : les crises financières, la nécessité de réduire les dépenses publiques et les changements politiques. Souvent, les réformes ont pris place dans une réorganisation profonde des finances publiques, destinée à maîtriser les engagements de l'État, ou ont participé au renouvellement de la gestion du secteur public, partiellement en réponse aux critiques des citoyens contre la mauvaise administration.

Encadré 0.1. Indice de la performance budgétaire

Les approches développant et utilisant des informations sur la performance dans la procédure budgétaire varient selon les pays de l'OCDE et il n'y a pas de modèle unique. Par exemple, dans la plupart des pays ayant recours à ces informations, il y a un lien indirect entre les informations sur la performance et le financement.

Ces pays utilisent des mesures et des évaluations de performance ainsi que des informations sur les politiques fiscales et les priorités stratégiques afin de renseigner les allocations budgétaires, et non de les déterminer. Depuis 2007, il semblerait que dans les négociations entre ministères compétents et les CBA, les informations sur la performance sont en général moins utilisées pour la planification stratégique, voire plus du tout utilisées dans de plus en plus de cas. Au cours de la même période, les ministères compétents et les agences ont acquis un rôle de plus en plus important en tant qu'institutions en charge de fixer des objectifs de performance. La budgétisation axée sur la performance est généralement une pratique décentralisée au sein d'un gouvernement central ou fédéral. Il existe des exceptions pour les examens des dépenses au cours desquels les CBA et les directeurs généraux jouent un rôle central.

L'index examine aussi bien l'existence d'un système de budgétisation axée sur la performance, l'utilisation d'informations sur la performance, que les conséquences d'une performance non-alignée aux objectifs. Alors que la plupart des pays de l'OCDE ont adopté l'un ou l'autre système fournissant des informations sur la performance, il n'y a néanmoins toujours pas de consensus international concernant la manière d'utiliser ces informations et quelles conséquences le non-respect des objectifs de performance peut entraîner. Par conséquent, les pondérations utilisées mettent l'accent sur certains aspects de l'existence d'un cadre plus que sur l'utilisation spécifique de celui-ci. Les pays qui obtiennent un score élevé ont créé un cadre général et gouvernemental afin de développer des informations sur la performance (évaluations et des mesures de performance), en intégrant ces informations au budget et aux procédures de comptabilité, en y ayant recours dans les prises de décisions, ainsi qu'en observant et présentant les résultats. Cependant, cet index ne mesure pas la réussite d'un système donné dans la pratique. Une telle réussite est mieux évaluée en examinant si l'exécution d'une décision atteint les objectifs fixés. Cela ne peut être indiqué dans cet index.

Cet index composite contient dix variables couvrant des informations sur les points suivants concernant les informations sur la performance (les pondérations sont entre parenthèses) : si les pays ont mis en place un cadre de budgétisation axée sur la performance (21.7 %), le type d'objectif fixé (10.9 %), les acteurs en charge de présenter les résultats (10.9 %), le type d'information sur la performance utilisée (10.9 %), la présentation d'informations sur la performance au pouvoir législatif (10.9 %), si (et comment) les informations sur la performance sont utilisées dans les négociations budgétaires entre l'autorité budgétaire centrale et les ministères compétents (2 %) et entre les ministères compétents et les agences (5 %), comment les informations sur la performance sont utilisées dans les négociations budgétaires (13%) et à quel niveau le non-respect des objectifs fixés entraîne des conséquences (15 %).

Encadré 0.1. Indice de la performance budgétaire (suite)

L'indice va de 0 (pas de système de budgétisation axée sur la performance) à 1 (un système de budgétisation axée sur la performance complet). Les variables comprises dans les indices et leur relative importance sont fondées sur des avis d'experts. Elles sont présentées avec pour objectif d'approfondir les discussions, et peuvent par conséquent évoluer avec le temps.

L'indice de budgétisation axée sur la performance accorde les meilleurs scores à la Corée, au Mexique, au Canada et à la Suisse. (Figure ci-après).

Source: Traduit de OCDE (2014a), *Budgeting practices and procedures in OECD countries*, www.oecd-ilibrary.org/governance/budgeting-practices-and-procedures-in-oecd-countries_9789264059696-en.

Figure 0.3. Indice de la budgétisation axée sur la performance dans les pays de l'OCDE¹



1. Cet indice examine à quel degré chaque pays de l'OCDE a mis en place un système de budgétisation axée sur la performance. Cependant, il ne mesure pas la réussite de ces systèmes dans la pratique. La moyenne de l'OCDE est basée sur 31 pays membres. Le Chili, l'Islande et les États-Unis n'ont pas répondu.

Source: OCDE (2014a), *Budgeting practices and procedures in OECD countries*, www.oecd-ilibrary.org/governance/budgeting-practices-and-procedures-in-oecd-countries_9789264059696-en.

L'ambition de moderniser les finances publiques en Tunisie

La volonté de la Tunisie de moderniser son système budgétaire et comptable apparaît ancienne, mais a été approfondie dans la deuxième moitié des années 1990. Dès l'indépendance du pays, la constitution du 1^{er} juin 1959 a instauré les mécanismes classiques du droit budgétaire, et confié au parlement l'examen et l'approbation des lois budgétaires et le contrôle de leur exécution. Le pays a aussi adopté une législation budgétaire et comptable importante, notamment le code de la comptabilité publique⁹ et la loi n° 67-53 du 8 décembre 1967 relative à loi organique du budget, modifiée notamment par les lois organiques n° 96-103 du 25 novembre 1996 et n° 2004-42 du 13 mai 2009. Il

a aussi, par la loi n° 68-8 du 8 mars 1968, prévu l'existence d'une Cour des Comptes, chargée de contrôler les comptes publics.

La volonté de mettre en place une gestion par objectif s'est manifestée dans le décret du 6 juillet 1996¹⁰ qui, a autorisé les ministres à instituer des unités chargées de cette fonction pour des projets déterminés. Ce décret a conduit à l'instauration de plusieurs unités destinées à l'exécution de projets précis, tels que la construction d'un hôpital, d'un établissement universitaire, d'un barrage ou encore d'une autoroute. Au total, 199 décrets ont porté sur l'instauration ou la modification d'unités de gestion par objectifs dans le pays.

Montrant une avancée dans la concrétisation de ce nouveau mode de gestion, le décret du 24 novembre 2003 a établi, dans le ministère des Finances, une unité chargée de préparer, en cinq ans, la gestion budgétaire par objectifs¹¹. De son côté, le législateur a consacré, en 2004, dans la loi organique du budget (LOB) les fondements de la gestion budgétaire par objectifs. L'article 11 de ce texte prévoit que la loi de finances peut autoriser l'affectation des crédits selon des programmes et des missions. Dans l'esprit du législateur, les programmes comprennent les crédits affectés à une action ou un ensemble d'actions homogènes mises à la charge de chaque chef d'administration, en vue d'atteindre des objectifs déterminés et des résultats pouvant être évalués¹². Quant aux missions, elles comprennent un ensemble de programmes concourant à concrétiser une stratégie d'intérêt national¹³. Cependant, face à son ampleur, la mise en œuvre effective de la réforme a tardé. Si bien qu'un décret du 30 décembre 2008 a créé, une nouvelle fois, une unité assumant le projet de réforme et de la gestion du budget de l'État qui, dans le délai de cinq ans, devait accomplir cette tâche¹⁴.

Il ressort donc que l'adoption d'une législation prévoyant la GBO n'a pas empêché la mise en œuvre de cette dernière de manière très lente. En effet, l'application de la GBO n'est pas obligatoire. L'article 11 de la LOB énonce seulement la possibilité d'affecter les crédits en application du programme et des missions. Par ailleurs, la GBO n'apparaît pas exclusive du mode de gestion classique. Les réformes des années 2009 à 2011 n'ont qu'instauré la possibilité de combiner le mode de gestion classique, fondé sur une nomenclature budgétaire organique (sections, chapitres, articles...) et une gestion nouvelle établie sur une nomenclature fonctionnelle (missions et programmes). Si bien que, juridiquement, le vote du budget par le parlement continue à intervenir exclusivement selon la nomenclature organique, c'est-à-dire par section et chapitre pour les dépenses de l'État, et par section, la partie et article pour les dépenses des collectivités locales.

De manière générale, la mise en œuvre de la législation relative à la GBO a rencontré des difficultés considérables. Le projet semblait de nature technocratique et avec un intérêt pratique limité. En effet, les gouvernements prérévolutionnaires l'avaient surtout repris en réponse aux demandes des bailleurs internationaux et pour afficher leurs volontés modernisatrices. Le parlement, essentiellement une chambre d'enregistrement du pouvoir exécutif, n'éprouvait pas le besoin de se doter de moyens lui permettant d'adopter des choix éclairés de politique publique et de contrôle de l'action du gouvernement et de l'administration. Cette dernière, enfin, était consciente des très grands défis soulevés par le passage véritable à la GBO, des profondes évolutions qu'elle requiert et des moyens considérables qu'elle impliquerait. D'un point de vue technique, la détermination des objectifs, et la répartition de la capacité budgétaire auraient impliqué des choix forts, que seul un pouvoir politique réellement désireux de s'engager dans la GBO aurait assumé. Enfin, la GBO requiert de considérer des variations économiques

conjoncturelles. Or, dès le milieu des années 2000, la situation économique tunisienne a connu une dégradation importante et réduit la marge ou souplesse budgétaire utile pour conduire le projet.

Le renouveau de la GBO à partir de 2012

Malgré les écueils précités, en juin 2012, à la suite d'une décision politique forte des autorités tunisiennes, une expérimentation de la GBO a été lancée. Ce programme a été accompagné d'un jumelage, sous l'égide de l'Union européenne, entre le ministère des finances tunisien et le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie français (UE, 2013). Il a suivi les réformes en matière budgétaire déjà entreprises par la Tunisie, avec notamment la modification de la loi organique en 2004 et l'appui des organisations internationales, telles, d'une part, la Banque mondiale qui a contribué, en septembre 2008, à la rédaction du schéma directeur pour le développement d'une gestion budgétaire par objectifs en Tunisie¹⁵ et, d'autre part, la coopération avec l'OCDE sur la transparence financière¹⁶.

Ce programme de réforme cherchait à garantir l'adaptation des finances publiques à la gestion en mode GBO, l'instauration d'un système d'audit des programmes et la proposition d'une approche de pilotage des programmes par la performance. Il comptait initialement cinq thèmes : la refonte de la nomenclature budgétaire ; la modernisation du système de comptabilité publique ; la modernisation du système de contrôle budgétaire ; l'instauration d'un système d'information financière globale ; la révision du cadre législatif et réglementaire ; et, la mise en place des modes efficaces d'exécution des programmes en accord avec la gestion axée sur la performance. Au fur et à mesure de l'avancement de la mise en place de la réforme, le programme a inclus l'évolution des normes comptables tunisiennes vers les standards internationaux ; l'accompagnement organisé des ministères préfigurateurs ; des outils pour le dialogue de gestion entre les acteurs de la chaîne de la dépense publique ; et, la dématérialisation des procédures budgétaires et comptables.

Il convient, spécialement d'observer, qu'un système de pilotage de la réforme a été construit autour de :

- un comité interministériel de la GBO, qui a constitué une structure d'appui au gouvernement tunisien, qui arrêtaient les orientations du projet et lui assurait l'impulsion nécessaire à son démarrage et à son bon déroulement ;
- une commission de suivi et d'évaluation, créée dans le ministère des Finances et présidée par le ministre des Finances, ou son représentant, et chargée du suivi et l'évaluation des missions attribuées à l'unité centrale de la GBO ;
- une unité centrale de la GBO, responsable du suivi d'ensemble du projet et traitant des questions concernant plusieurs ministères ; elle a assuré au projet et aux expériences pilotes leur indispensable cohérence ;
- les unités départementales de la GBO ont été instaurées dans chaque ministère pilote. Elles ont été chargées – dans le respect du cadre défini par la mission de la GBO – de l'application du projet de la GBO à l'intérieur du département ministériel auquel elles ont été rattachées. Elles ont veillé à la cohérence du projet pilote développé dans ce département avec celui du projet de la GBO global. Ces unités, rattachées directement au ministre technique, ont garanti l'articulation

entre le pilotage opérationnel de la performance et le pilotage budgétaire et financier ;

- des groupes de travail thématiques, ont été institués pour l'adaptation des systèmes et méthodes de gestion budgétaire, y compris la nomenclature budgétaire, la comptabilité publique, les plans de formation et les systèmes de contrôles.

Le cadre institutionnel s'est appuyé sur un schéma directeur indicatif, couvrant l'ensemble des sous-éléments de la réforme (préfiguration du budget par ministère et programmes, expériences pilotes, nomenclature budgétaire, systèmes comptables et de contrôles, modules informatiques, cadre des dépenses à moyen terme – CDMT – macro détaillé, formation.) et qui a été adopté au cours de la première phase du programme. Ce schéma a été actualisé durant la deuxième phase à la lumière des enseignements provenant des expériences pilotes. Il a aussi été complété par un programme de déploiement de la GBO dans l'ensemble des ministères.

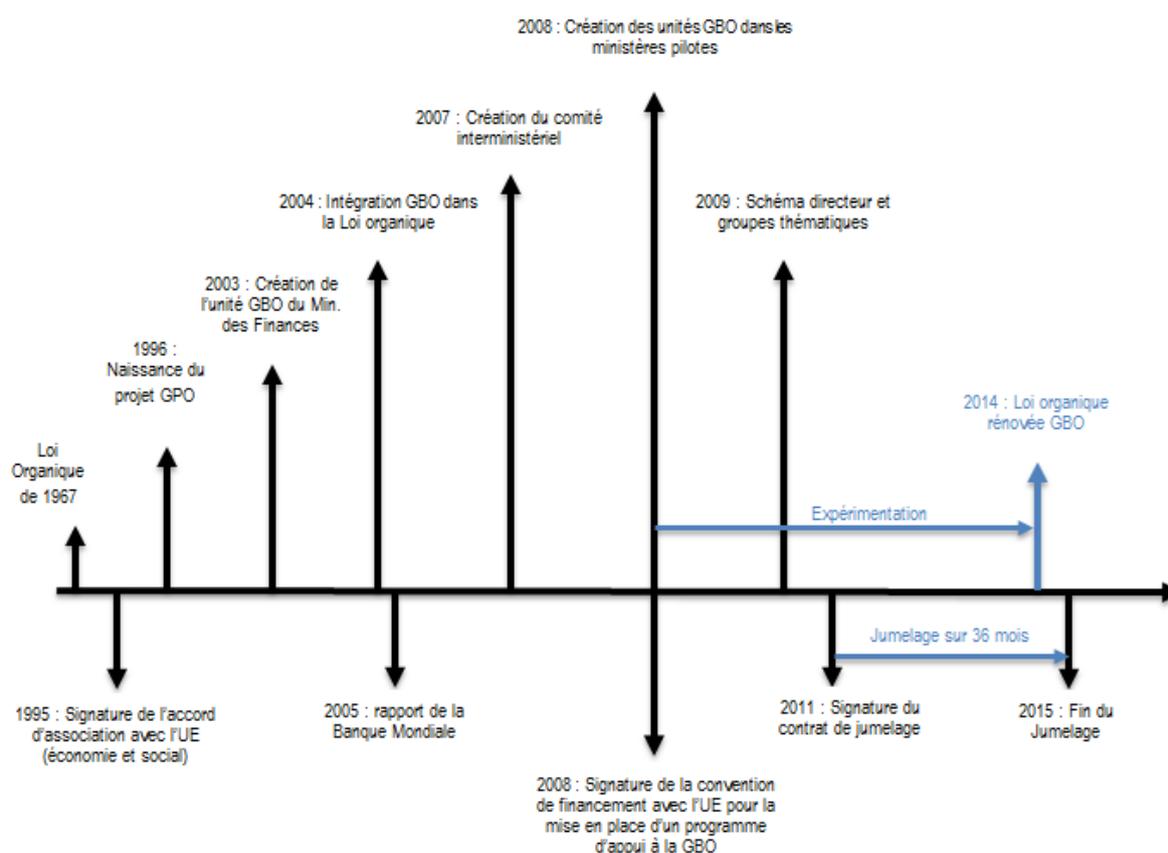
Cette phase de mise en œuvre de la réforme est intervenue durant la période postrévolutionnaire, marquée par une certaine instabilité politique, et une certaine discontinuité dans l'intérêt porté à la GBO par les différents gouvernements. Cela a, paradoxalement, permis au projet de la GBO de continuer dans la discrétion, porté par les efforts de l'administration, et notamment du ministère des Finances.

Malgré ces difficultés, avec la constitution de groupes de travail thématiques, l'administration tunisienne a participé de façon généralement efficace au projet qui s'est déroulé favorablement et a abouti à des résultats importants qui seront examinés attentivement dans ce rapport. Les motifs de ce succès tiennent, à l'engagement fort des deux parties : ainsi 45 experts ont été mobilisés en 4 ans, 870 jours de missions et 8 visites d'études pour 80 personnes ont eu lieu, 85 % du budget a été globalement consommé. Par-delà de ces chiffres, il convient de relever l'implication très active, de l'ensemble des partenaires européens et des fonctionnaires tunisiens, tant de l'unité centrale de la GBO que des unités GBO de plusieurs ministères et de nombreux directeurs d'administration centrale.

Il apparaît aujourd'hui clairement que la GBO constitue un projet ambitieux et de grande importance pour la Tunisie, et ce malgré une volonté politique hésitante à son lancement et des difficultés importantes durant le déroulement du projet. Pour ces motifs, la Tunisie a sollicité le soutien de l'OCDE pour une mise en œuvre effective et généralisée de la GBO au niveau central.

Pour soutenir les efforts de la Tunisie dans la mise en place de structures et de processus de gouvernance démocratiques efficaces, l'OCDE a répondu à cette demande et entrepris une revue par les pairs, faisant le point sur la situation actuelle de la GBO et formulant des propositions, en ligne avec ses travaux, tels que les recommandations de son Conseil sur la gouvernance budgétaire, ainsi que les expériences de ses pays membres.

Figure 0.4. Chronogramme du projet de la GBO en Tunisie



Source : Ministère des Finances (2014) *Le cadre législatif et réglementaire de la GBO* (complété par l'OCDE).

Ce rapport procède à l'analyse du cadre politique, institutionnel, et légal de la budgétisation en Tunisie, ainsi que les pratiques relatives à la dépense publique, en allant de la préparation de la loi des finances jusqu'à contrôle après l'exécution de la loi des finances. Cette analyse intègre les aspects fonctionnels, organisationnels et réglementaires. Elle porte sur les techniques de la dépense publique et les acteurs qui les appliquent, et se penche sur des aspects tenant à la gestion comptable et aux systèmes d'information nécessaires à l'application de la GBO. Le rapport invite, enfin, à une réflexion de sorte que la GBO devienne un levier de modernisation de l'administration et de l'État tunisiens.

La programmation à moyen terme des dépenses publiques et le contrôle de l'action financière des collectivités locales tunisiennes se trouvent, de leur côté, étudiés dans deux rapports établis parallèlement à celui-ci, intitulés *Une meilleure planification pour une meilleure gouvernance budgétaire en Tunisie : le cadre de dépenses à moyen terme* et *Un meilleur contrôle pour une meilleure gouvernance locale en Tunisie : le contrôle des finances publiques au niveau local*.

En raison de leurs particularités, par ailleurs, la situation des entreprises publiques n'est pas traitée par cette étude.

Les comparaisons internationales éclairant l'expérience tunisienne proviennent essentiellement des travaux de l'OCDE. Les recommandations du rapport se fondent, d'une part, sur *les principes de la Recommandation du Conseil de l'OCDE sur la gouvernance budgétaire* (OCDE, 2015a), et, d'autre part, sur l'expérience de ses pays membres.

Pour répondre à tous ces enjeux, cette étude traite de divers aspects liés à la GBO en Tunisie, selon le plan suivant :

- Chapitre 1 : le nouveau contexte constitutionnel et la gestion budgétaire par objectifs ;
- Chapitre 2 : la procédure budgétaire ;
- Chapitre 3 : Les outils de suivi et d'évaluation de la performance ;
- Chapitre 4 : L'exécution complexe de la dépense publique ;
- Chapitre 5 : Le responsable de programme et le comptable public ;
- Chapitre 6 : Le renouveau du contrôle de la performance ;
- Chapitre 7 : Le changement de la comptabilité publique ;
- Chapitre 8 : L'évolution du système d'information ;
- Chapitre 9 : Les contrôles administratifs externes et la Cour des Comptes ;
- Chapitre 10 : Les conditions institutionnelles de réussite.

Notes

1. Le président de la République préside le Conseil des ministres pour les seules questions liées à ses prérogatives, promulgue les lois, procède au referendum pour l'adoption des traités, des lois relatives aux droits de l'homme, aux libertés fondamentales et au statut personnel, nomme le gouverneur de la Banque centrale, le mufti de la République et les hauts fonctionnaires de la Présidence et de la diplomatie.
2. Le président de la République est le garant de l'unité nationale et veille au respect de la constitution.
3. Article 88.
4. Un tiers des députés doit en faire la demande, la majorité absolue de l'Assemblée est requise pour l'accepter.
5. Article 13.
6. Au moment de la finalisation du rapport, le taux de change du dinar tunisien a connu une évolution rapide pour atteindre 2,1936 dinar tunisien (TND) pour un dollar USD. Il a été annoncé qu'une loi des finances complémentaire serait adoptée. Voir site de la BCT : www.bct.gov.tn/bct/siteprod/index.jsp.

7. Le mot sukuk se rapporte communément à l'équivalent islamique des obligations. Cependant, contrairement aux obligations conventionnelles, qui confèrent simplement la propriété d'une dette, le sukuk accorde à l'investisseur une part d'un actif, ainsi que des flux de trésorerie et des risques proportionnés. En tant que tels, les sukus respectent les lois islamiques, qui interdisent la facturation ou le paiement d'intérêts. Source : Banque Islamique de Développement, <http://thatwhy.isdb.org/irj/go/km/docs/documents/IDBDevelopments/Internet/thatwhy/fr/sukuk/what-is-sukuk.html>.
8. Sources : le site internet du ministère de l'économie de Tunisie, présentation du projet de loi de finances pour 2016 (en arabe) : www.finances.gov.tn/index.php?option=com_jdownloads&Itemid=721&view=finish&cid=973&catid=9&lang=fr ; projet de la loi des finances pour l'année 2016 (en arabe) : www.finances.gov.tn/index.php?option=com_jdownloads&Itemid=721&view=finish&cid=975&catid=9&lang=fr ; équilibre du budget de l'Etat pour l'année 2016 (en arabe) : www.finances.gov.tn/index.php?option=com_jdownloads&Itemid=721&view=finish&cid=974&catid=9&lang=fr.
9. Loi n° 73-81 du 31 décembre 1973.
10. Décret n° 96 - 1236 du 6 juillet 1996 portant création des unités de gestion par objectifs, JORT, n° 58/1996, p. 1562.
11. Décret n° 2003 - 2424 du 24 novembre 2003 portant création d'une unité de gestion par objectifs pour la réalisation du projet de réforme de la gestion du budget de l'État et fixant son organisation et les modalités de son fonctionnement, JORT, n° 97/2003, p. 3527.
12. Délibération de la chambre des députés du 11 mai 2004, p. 1085.
13. Délibération de la chambre des députés du 11 mai 2004, p. 1086 et 1087.
14. Décret n° 2008 - 4112 du 30 décembre 2008, portant création d'une unité de gestion par objectifs pour la réalisation du projet de réforme du budget de l'État et fixant son organisation et les modalités de son fonctionnement, JORT, n° 4/2009, p. 153.
15. La Banque mondiale a notamment contribué à l'affinement du diagnostic du système de gestion financière de l'État en vue de le faire évoluer vers un système de budgétisation par objectifs. Elle a soutenu l'administration tunisienne dans la conception du cadre budgétaire par objectifs. Durant la période 2006-2007, elle a aussi contribué au lancement d'expériences pilotes de portée limitée. De même, elle a conclu un contrat portant sur un cadre de coopération programmatique pluriannuel, destiné à apporter un appui analytique et méthodologique au programme de réforme de l'administration publique, notamment, par le partage avec les équipes tunisiennes impliquées dans la réforme des connaissances et expériences d'autres États. Ministère des Finances de Tunisie et Banque mondiale, Schéma directeur pour le développement d'une gestion budgétaire par objectifs en Tunisie, mars 2009.
16. 2013 et 2014, la Tunisie et l'OCDE ont collaboré dans un programme destiné à améliorer la transparence des finances publiques. Ce travail a donné lieu à une série d'activités de renforcement de capacités des agents publics et à la rédaction d'un rapport intitulé *Consolider la transparence budgétaire pour une meilleure gouvernance publique en Tunisie*.

Références

- Banque Mondiale (2015), *Rapport de suivi économique de la région MENA*, Washington D.C., www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2015/10/20/090224b08315ad58/1_0/Rendered/PDF/In0galit0s00so00dans0le0monde0arabe.pdf.
- FMI (2015), *Rapport n° 15/135, Tunisie, demande d'extension de l'accord de confirmation*, Washington D.C., www.imf.org/external/french/pubs/ft/scr/2015/cr15135f.pdf.
- FMI (2014), *Rapport n° 14/362, Tunisie, cinquième revue de l'accord de confirmation et demande de modification de critères de réalisation et de rééchelonnement des décaissements*, Washington D.C., www.imf.org/external/french/pubs/ft/scr/2014/cr14362f.pdf.
- INS (2016), *Compte de la nation*, site internet : www.ins.tn/fr/themes/compte-de-la-nation (consulté le 23 août 2016).
- OCDE/BAD (2016), *Perspectives économiques en Afrique*, Editions OCDE, Paris, www.africaneconomicoutlook.org/fr/notes-pays/tunisie.
- OCDE (2015a), *Recommandation du Conseil sur la gouvernance budgétaire*, Editions OCDE, Paris, www.oecd.org/mena/governance/Recommandation-du-Conseil-sur-la-gouvernance-budg%C3%A9taire.pdf.
- OCDE (2015b), *Un programme de réformes à l'appui de la compétitivité et de la croissance inclusive, Série « Politiques meilleures » : Tunisie*, Editions OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/apropos/editionsocde/Tunisie-un-programme-de-reformes-a-l-appui-de-la-competitivite-et-de-la-croissance-inclusive.pdf.
- OCDE (2014a), *Budgeting practices and procedures in OECD countries*, Editions OCDE, Paris, www.oecd-ilibrary.org/governance/budgeting-practices-and-procedures-in-oecd-countries_9789264059696-en.
- OCDE (2014b), *Rapport sur le cadre de l'OCDE pour une croissance inclusive*, Paris, www.oecd.org/fr/rcm/IG_MCM_FRENCH.pdf.
- OCDE (2013), *Consolider la transparence budgétaire pour une meilleure gouvernance publique*, Editions OCDE, Paris.
- Union européenne (2013), *Rapport de coopération Union européenne-Tunisie*, p. 20, www.aleca.tn/wp-content/uploads/2016/04/rapport-cooperation-2013-fr.pdf.

Chapitre 1

Le nouveau contexte constitutionnel et la gestion budgétaire par objectifs

Le chapitre examine le rôle fondamental de l'Assemblée des représentants du peuple dans l'adoption du budget et le droit budgétaire tunisien à la lumière des dispositions de la Constitution de 2014 qui instaure un régime parlementaire rationnalisé. Il montre le fonctionnement parallèle du droit budgétaire et de l'expérimentation de la GBO qui s'est manifestée par la transmission pour information du parlement d'un projet de loi de finances programmatique. Ce chapitre insiste également sur la nécessité d'adopter rapidement, d'une part, une nouvelle loi organique du budget, en accord avec la gestion budgétaire par objectifs, d'autre part, de poursuivre l'approche programmatique, et, enfin, d'avancer méthodiquement dans la préparation et l'adoption de la législation financière subséquente.

Depuis son indépendance en 1956, l'ordonnement juridique régissant les finances publiques en Tunisie se fonde sur la constitution politique du pays. Les différents textes constitutionnels déterminent les grands fondamentaux en la matière et renvoient pour leur application à une loi organique, adoptée à une majorité qualifiée par le parlement national. Cette loi fixe les règles procédurales majeures et sert de base, à son tour, à la législation et à la réglementation subséquentes. Bien qu'ayant établi un régime parlementaire rationalisé, au sommet duquel se trouve l'Assemblée des représentants du peuple (ARP), les changements constitutionnels consécutifs à la Révolution pour la dignité n'ont pas bouleversé cet ordonnancement traditionnel, tout en permettant le développement progressif de la GBO, fondée sur la performance et la vision programmatique. Pour passer de la phase d'expérimentation à sa pleine consécration, la GBO requiert encore des modifications importantes de la législation, notamment, celle de la loi organique du budget (LOB).

Le cadre constitutionnel et législatif actuel des finances publiques en Tunisie

À la suite de la Révolution de 2011, la loi constitutionnelle n° 6-2011 du 16 décembre 2011 relative à l'organisation provisoire des pouvoirs publics a constaté la suspension de la Constitution de 1959¹. Son article 27 a disposé que « Est mis fin à toutes les lois incompatibles avec cet acte constitutif et avec le décret-loi n° 14-2011 du 23 mars 2011 relatif à l'organisation provisoire des pouvoirs publics². Restent en vigueur les textes juridiques qui ne sont pas en conflit avec le présent acte constitutif ». Ces dispositions finales ont donc assuré la continuité de l'État et le maintien de l'essentiel de la législation antérieure, notamment, concernant les finances publiques et la législation financière et comptable³. La situation constitutionnellement provisoire a pris fin avec la promulgation, le 26 janvier 2014, d'une nouvelle loi fondamentale pour la Tunisie. Celle-ci a instauré un régime politique de type parlementaire monocaméral, où l'Assemblée des représentants du peuple exerce le pouvoir législatif. Elle a aussi introduit de nouvelles dispositions budgétaires qui, pour l'instant, concernent essentiellement la procédure budgétaire devant le parlement. Le régime juridique actuel autorise la mise en œuvre de certains éléments de la GBO. Pour rendre applicable pleinement cette dernière, cependant, des évolutions importantes de la législation des finances publiques demeurent nécessaires.

Le parlementarisme rationalisé et le droit budgétaire en Tunisie

La Révolution de 2011 a provoqué la naissance d'un régime parlementaire rationalisé, inscrit dans la nouvelle constitution politique du pays. Il en résulte que désormais la LOB et les grands principes budgétaires, énoncés sous un régime antérieur, doivent se concilier avec des dispositions dont l'esprit et la lettre diffèrent en partie de ceux qui avaient présidé à leur naissance. Par ailleurs, cette nouvelle constitution a érigé de nouvelles procédures de renvoi devant l'ARP et de contrôle de constitutionnalité du projet de loi. Si bien qu'une transformation profonde de la loi organique du budget de 1967 s'impose.

Les dispositions budgétaires de la Constitution de 2014

Les dispositions budgétaires de la nouvelle constitution tunisienne s'inscrivent dans un parlementarisme rationalisé. Dans celui-ci, le gouvernement reçoit la confiance de l'Assemblée des représentants du peuple (articles 89, 95, 97, 98 et 99) et le Chef du gouvernement détermine la politique générale de l'État, veille à sa mise en œuvre

(article 91) et gère l'administration (article 92). Le gouvernement et son chef constituent les autorités responsables de préparer et d'exécuter le budget de l'État sans, pour autant empêcher, dès aujourd'hui, l'Assemblée des représentants du peuple d'assumer un rôle fondamental en matière budgétaire. Naturellement, le plein avènement de la GBO a vocation à accroître considérablement ce rôle.

Dans sa recherche d'efficacité et de respect de la volonté populaire, la Constitution de 2014 fixe précisément le cadre des règles des finances publiques et de bonne gouvernance financière. Au moins quatre de ses articles déclinent les principes, le contenu des lois de finances et la procédure budgétaire. Son article 10 prévoit que : « L'État veille à la bonne gestion des deniers publics, prend les mesures nécessaires afin que leur dépense s'effectue selon les priorités de l'économie nationale et œuvre à contrecarrer la corruption et tout ce qui est de nature à porter atteinte à la souveraineté nationale. » L'article 63 fixe le droit de proposition des lois et d'amendement des membres de l'Assemblée des représentants du peuple. Il détermine que celles-ci ne sont pas recevables si elles portent atteinte aux équilibres financiers arrêtés dans la loi de finances.

La Constitution comporte, également, une séparation entre, d'une part, le domaine de la loi organique et celui de la loi ordinaire, et, d'autre part, les domaines législatif et réglementaire. Au sujet des questions financières, son article 65 énonce que sont adoptés sous forme de lois ordinaires, les textes relatifs à : « [...] La délimitation de l'assiette de l'impôt, de ses taux et de ses procédures de recouvrement, sauf délégation accordée au Chef du gouvernement en vertu des lois de finances ou des lois à caractère fiscal : [...] Les crédits et les engagements financiers de l'État ; [...] Les lois de finances, la clôture du budget et la ratification des plans de développement [...]. Les textes qui prennent la forme de lois organiques sont ceux relatifs à : [...] la loi organique de budget. »

En accord avec les principes du régime parlementaire, la Constitution arrête de manière générale le contenu de la loi de finances. L'article 66 prévoit que la loi fixe les recettes et dépenses de l'État. Il détermine aussi la procédure et le calendrier budgétaire de préparation, examen et vote du budget par le parlement. Il convient d'ajouter à ces dispositions celles de l'article 67 qui énoncent que « les traités relatifs [...] aux engagements financiers de l'État, [...] ou aux dispositions à caractère législatif sont soumis à l'approbation de l'Assemblée des représentants du peuple. »

La réaffirmation des principes classiques du droit budgétaire

Le changement de constitution n'a pas bouleversé les principes antérieurs du droit budgétaire tunisien. La loi organique du budget de 1967, encore en vigueur, contient les notions de budget et de loi de finances. Il convient d'observer qu'elle a remplacé le terme « budget », précédemment employé, par l'expression « loi de finances », reprise dans la Constitution de 2014. Ce dernier concept recouvre, d'abord, les données chiffrées relatives aux recettes et aux dépenses de l'État, et, ensuite, les différentes dispositions juridiques portant sur les recettes et les charges de l'État, les modalités de leur application et de leur contrôle. Constituent de plus des lois de finances, la loi de finances de l'année (LF), les lois de finances rectificatives (LFR) et la loi de règlement du budget (LRB) (Chikhaoui, 2007). Le budget intègre également les budgets annexes et les comptes spéciaux. Le budget de l'État regroupe, en conséquence, les recettes et les dépenses de gestion, les recettes et dépenses de développement, les fonds du Trésor qui se composent des fonds de concours et des fonds spéciaux du Trésor, les recettes et les dépenses sur ressources extérieures affectées. Les budgets des établissements publics lui restent aussi rattachés (Chikaoui, 2004).

La législation tunisienne suit, enfin, les grands principes classiques des finances publiques en la matière : l'annualité, l'unité, l'universalité, la spécialité et l'équilibre budgétaire des comptes (Essoussi, 2013).

Les procédures de renvoi devant l'ARP et de contrôle de constitutionnalité

L'article 66 de la Constitution de 2014 établit une procédure renouvelée de renvoi du texte devant l'Assemblée des représentants du peuple par le président de la République et de contrôle de constitutionnalité du projet de loi avant sa promulgation. Ces dispositions s'appliquent, d'une part, concernant les lois organiques, et d'autre part, en matière budgétaire et financière. En effet, dans les deux jours succédant à l'adoption du projet de loi de finances, le président de la République a le droit de le renvoyer à l'ARP pour une seconde lecture. Il sera observé que les motifs du renvoi ne figurent précisément pas dans le texte constitutionnel. Si bien que ceux-ci sont susceptibles de relever de la constitutionnalité *latu sensu* du texte, de l'opportunité financière, économique, sociale ou politique ou autre. En cas de renvoi devant elle du texte, l'Assemblée se réunit pour un deuxième examen du projet durant les trois jours suivant l'exercice du droit de renvoi.

L'article 66 instaure aussi un mécanisme fort et nouveau dans son esprit de contrôle de constitutionnalité du projet de loi de finances. Il dispose que « Au cours des trois jours suivant l'adoption du projet en seconde lecture après renvoi ou après l'expiration des délais d'exercice du droit de renvoi, le président de la République, le Chef du gouvernement ou trente membres de l'Assemblée des représentants du peuple peuvent soulever l'inconstitutionnalité des dispositions du projet de loi de finances devant la Cour constitutionnelle. Celle-ci rend sa décision dans un délai de cinq jours à compter de la date du recours. Si la Cour constitutionnelle décide de l'inconstitutionnalité du projet, elle transmet sa décision au président de la République qui la transmet à son tour au Président de l'Assemblée des représentants du peuple. Cette procédure ne dépasse pas deux jours à compter de la date de la décision de la Cour. L'Assemblée adopte le projet au cours des trois jours à compter de la réception de la décision de la Cour constitutionnelle. Si la constitutionnalité du projet est confirmée ou si le projet est adopté en seconde lecture après renvoi, en cas d'expiration des délais de recours pour inconstitutionnalité et des délais de l'exercice du droit de renvoi, le président de la République promulgue le projet de loi de finances dans un délai de deux jours. »

A la lumière de l'expérience des pays membres de l'OCDE, il convient d'insister sur la portée considérable du nouveau contrôle de constitutionnalité, d'abord, relativement à une nouvelle loi organique du budget, et, ensuite, en matière budgétaire et financière. Pour ces motifs, il importe que le souci du respect de la constitution imprègne toutes les étapes de production et d'application du nouveau droit budgétaire et financier tunisien, au risque d'encourir la censure des juridictions chargées de le faire prévaloir. Cette préoccupation justifie le contrôle préalable de constitutionnalité des projets des lois organiques et de finances qui pourra intervenir en application de l'article 120 de la Constitution de 2014. Celui-ci prévoit que « La Cour constitutionnelle est exclusivement compétente pour contrôler la constitutionnalité : des projets de loi sur demande du président de la République, du Chef du gouvernement ou de trente membres de l'Assemblée des représentants du peuple. La Cour est saisie, à cet effet, dans un délai de 7 jours à compter de la date de l'adoption d'un projet de loi ou de la date de l'adoption d'un projet de loi amendé après renvoi par le président de la République [...] ».

La Constitution de 2014 et la loi organique du budget de 1967

L'article 66 de la Constitution affirme aussi la primauté de la loi organique sur les lois de finances (de l'année, rectificative et de règlement) à laquelle il soumet l'adoption des projets de loi de finances et la clôture du budget par l'Assemblée des représentants du peuple. Dans cette mesure, l'ordonnancement tunisien s'inspire de la tradition de certains pays de l'OCDE dans lesquels la constitution impose l'adoption d'une loi organique, ayant un statut supérieur aux lois ordinaires, de nature plutôt procédurale, limitant les compétences de chaque pouvoir public et arrêtant les principes budgétaires, tels celui de l'annualité ou la spécialité, le contenu du budget et le régime calendaire de préparation et d'adoption de celui-ci (OCDE, 2004).

Cependant, le nouvel ordre constitutionnel n'a pas mis fin à l'application de la LOB de 1967⁴, telle que modifiée le 8 décembre 2004. En effet, la LOB n'a été abrogée, ni par les dispositions constitutionnelles provisoires, ni par la nouvelle Constitution de 2014. Il résulte donc des dispositions constitutionnelles précitées, d'un côté, qu'une loi organique des finances s'avère nécessaire, et, de l'autre, que jusqu'à son abrogation, la LOB de 1967 continue à régir le droit budgétaire d'application de la constitution tunisienne.

Cette continuité légale n'évite, cependant, pas qu'il faille procéder dans des délais courts à des transformations importantes du droit budgétaire et financier tunisien. En effet, certaines dispositions importantes de la LOB de 1967 se trouvent désormais en décalage avec la nouvelle constitution, par exemple, celles relatives au calendrier d'adoption de la loi de finances de l'année ou à l'organisation du travail budgétaire entre les deux chambres du parlement, alors que le nouveau régime est devenu monocaméral. Mais plus fondamentalement, l'esprit de la LOB de 1967 demeure celui des finances publiques classiques, fort éloigné de l'ambition de la pleine application de la GBO.

L'ensemble des dispositions constitutionnelles précitées induit deux conséquences. La première implique que tout projet de modification de la LOB doit apparaître clairement conforme à la constitution, et pour ce faire, il s'avèrerait souhaitable de le soumettre au contrôle de constitutionnalité préalablement à sa promulgation. La seconde réside dans la nécessité du caractère incontestable de l'organe chargé d'opérer le contrôle de constitutionnalité. Or, actuellement seule une instance provisoire remplit ce rôle en attendant la nomination des membres de la Cour constitutionnelle, dont la loi organique portant statut et missions vient d'être adoptée par l'Assemblée des représentants du peuple. Dès lors, il s'avère de la majeure importance que le régime provisoire de contrôle de constitutionnalité par une instance provisoire s'achève et que la Cour constitutionnelle soit érigée dans les meilleurs délais.

L'application progressive de la GBO dans les ministères pilotes

Des éléments de la GBO ont été mis en place en Tunisie, la plupart du temps sans modifier la législation en vigueur et à titre expérimental. Mais pour aller plus loin dans le renouveau de la gestion budgétaire, une évolution importante de la législation des finances publiques doit intervenir.

La compatibilité partielle de la GBO avec la législation en vigueur

Comme il vient d'être indiqué, la formulation générale des dispositions de nature budgétaire et financière de la Constitution de 2014 se révèle compatible avec l'instauration pleine de la GBO. De plus, l'article 11 de la LOB de 1967, dans sa version

de 2004, admet la présentation du budget sous la forme de programmes. En revanche, l'examen et l'adoption de la loi de finances par le parlement demeurent soumis à la procédure classique. De surcroît, l'application du principe de spécialité budgétaire consistant à détailler l'autorisation parlementaire de sorte que chaque crédit ait une destination indiquée par la loi de finances, induit une nomenclature budgétaire détaillée et la limitation du droit de mouvements de crédits par les gestionnaires, rendant difficile la pleine application de la GBO.

Il revenait alors à l'administration tunisienne, d'une part, de respecter le droit en vigueur, et, d'autre part, de poursuivre le projet de mise en œuvre complète de la GBO. Elle a donc eu recours aux souplesses offertes par le texte de la LOB de 1967 et engagé des expérimentations, qui sans nécessiter des modifications de la LOB, ou de grande envergure de la législation en vigueur, permettent d'essayer des évolutions procédurales et juridiques, préparant l'instauration pleine et entière de la GBO, et qui seront exposées dans la suite de ce rapport.

Toutefois, pour dépasser ses expérimentations et aller plus loin dans l'établissement de la GBO, l'adoption d'une nouvelle loi organique de finances s'avère indispensable. En attendant cette nouvelle législation, il importe que l'administration accomplisse un effort de clarification auprès de l'Assemblée des représentants du peuple, de sorte à expliquer ce qui relève du droit positif, de ses souplesses, de l'expérimentation et de la législation qui devrait être modifiée.

La poursuite de l'évolution de la législation des finances publiques

La mise en place la GBO implique, d'abord, de préparer et adopter rapidement une nouvelle LOB, conçue pour l'appliquer pleinement, puis, de modifier sa législation subséquente.

Vers une nouvelle LOB

Le ministère des Finances a achevé la rédaction d'un projet de loi organique du budget qui a été adopté par le Conseil des ministres en novembre 2015, et est fondé par les principes de la GBO et conçu pour leur application. Ce texte édicte la mise en place d'un cadre programmatique pour la présentation du budget et l'instauration de mécanismes d'évaluation de la performance des finances publiques. Il prévoit que la loi de finances comprend les données chiffrées concernant les recettes et les dépenses de l'État, les dispositions juridiques relatives aux recettes et aux charges de l'État, et les modalités de leur application et de leur contrôle. Son article 6 dispose que sont considérées comme loi de finances, la loi de finances de l'année, la loi de finances rectificative et la loi de règlement. L'article 28 énonce que les budgets des établissements publics restent rattachés pour ordre au budget de l'État, et l'article 30, que les recettes des comptes spéciaux sont utilisées selon les mêmes normes et règles que celles relatives aux dépenses du budget de l'État.

Ce texte contient les dispositions essentielles relatives à l'élaboration, la présentation et l'exécution du budget. Ainsi, son titre premier détermine le cadre général des lois de finances. Son titre 2 porte sur les ressources, charges et comptes de l'État, son titre 3 sur la préparation, la présentation et le vote de la loi de finances, de la loi de finances rectificative et de la loi de règlement, et son titre 4 sur l'exécution du budget de l'État. Le titre 5 se réfère à l'évaluation et au contrôle, et son titre 6 au règlement du budget de l'État. Ce texte prévoit dans l'établissement et l'exécution de la loi de finances, le respect

des cinq principes de l'annualité, l'unité, l'universalité, la spécialité et l'équilibre, tout en autorisant des exceptions de portée limitée. L'article 5 dispose que les prévisions budgétaires, ainsi que les informations y afférentes, respectent les principes de la sincérité, de l'universalité et de la transparence. En vertu de la tradition parlementaire, ces règles cherchent à garantir aux représentants du peuple le droit d'approbation des dispositions budgétaires fondamentales et la connaissance régulièrement (annualité) de l'ensemble brut des ressources et des dépenses de l'État (universalité), dont les montants respectifs doivent être équivalents (équilibre), représentés de manière détaillée (spécialité) dans un document unique (unité) (Chikhaoui, 2004).

Selon les informations reçues au moment de la rédaction de cette revue, le projet de loi organique du budget a été transmis à l'ARP le 23 décembre 2015.

L'évolution de la législation subséquente

Sans méconnaître les dispositions de la LOB de 1967, au cours des trois dernières années, certains éléments de la législation subséquente en matière budgétaire et comptable, par exemple tenant au contrôle de la dépense, ont été amendés en vue de mettre en œuvre l'expérimentation de la GBO. Ainsi, le décret du 8 mai 1999 sur la nomenclature des dépenses du budget de l'État a été modifié par le décret du 31 décembre 2012⁵. En revanche, le code de la comptabilité publique du 31 décembre 1973⁶ n'a pas subi, pour l'instant, de modifications d'envergure afin de préparer la LOB. Sa réforme sera entamée après que l'ARP aura adopté la nouvelle LOB.

En tout état de cause, un nombre considérable de textes, de nature légale, réglementaire ou administrative, relatifs à la présentation, à l'examen et au vote de la loi de finances, ainsi qu'à l'exécution et au contrôle du budget et à l'instauration d'une logique de performance seront à modifier ou à totalement rédiger pour mettre en place la GBO. Il s'agit donc d'un travail normatif et explicatif considérable qui, dans les pays membres de l'OCDE ayant mis en place des budgets par objectifs, a été souvent longuement préparé.

Cette tâche a commencé par l'établissement d'un programme de réforme, accompagné d'un inventaire général des textes à modifier et d'un calendrier de réalisation. Elle a mobilisé des compétences de différentes sortes, notamment en matière budgétaire, comptable et juridiques. Elle a parfois été confiée à une structure spécialisée qui a réuni des agents provenant d'origines différentes, sous la direction d'un chef de projet ayant la pleine confiance du gouvernement. Cependant, si un groupe thématique sur le cadre législatif et *réglementaire* existait dans le contexte du jumelage européen sur la GBO, pour l'instant, les autorités tunisiennes n'ont pas procédé à l'inventaire général des textes à modifier. Il ne semble pas plus qu'elles aient envisagé une procédure et un calendrier destinés à le faire.

La performance et la vision programmatique du projet de LOB

Les pays membres de l'OCDE estiment que la budgétisation par la performance nécessite d'aller au-delà de la classification budgétaire traditionnelle, fondée sur les unités de l'organisation administrative, tels les ministères, et de considérer le budget sous l'angle des résultats et des objectifs recouvrant généralement plusieurs unités (OCDE, 2008). Cette vision se reflète dans les buts et la nature du budget des institutions publiques, et en particulier de l'État. Les autorités tunisiennes souhaitent aussi engager le

droit des finances publiques de leur pays dans cette voie, en faisant évoluer la législation classique actuelle. Pour ce faire, elles désirent inscrire la performance et la vision programmatique dans le projet de la future LOB et les concrétiser dans la structuration programmatique de la loi des finances, la spécialisation des crédits par programme et le contenu du projet de loi de finances et des documents joints.

La structuration programmatique de la loi des finances

En parallèle du projet de loi de finances, soumis à l'examen et au vote de l'ARP, et en vue de préparer la mise en œuvre de la GBO, l'administration tunisienne a établi un projet de loi de finances fondé sur une nouvelle structuration programmatique. Ce projet programmatique a été transmis pour information à l'ARP. Afin de poursuivre la mise en place de la GBO, le gouvernement doit, cependant, proposer au parlement l'adoption d'une nouvelle LOB reprenant, d'une part, les acquis de l'expérimentation, et caractérisée, d'autre part, par son organisation programmatique et sa double présentation des crédits.

L'expérience d'une nouvelle structuration

Comme il a été exposé plus haut, grâce aux souplesses de la LOB de 1967, notamment celles introduites en 2004, la Tunisie a établi, à titre expérimental, et pour information du parlement et sans le soumettre au vote, depuis quelques années déjà, un budget structuré en missions et programmes, accompagnés d'objectifs et d'indicateurs. Ce travail s'enracine dans le développement des guides méthodologiques de la GBO entrepris à partir de 2007 avec le soutien de la Banque mondiale et de l'Union européenne. Depuis 2009, cette expérimentation a connu deux étapes. Jusqu'en 2011, elle a porté sur la présentation du budget sur le fondement du travail accompli avec la Banque mondiale et l'assistance technique de l'Union européenne dans le cadre d'un appui budgétaire sectoriel. La deuxième phase a commencé en 2012. Elle comporte l'adaptation du système d'information pour permettre une prévision et une exécution des dépenses par programme.

Cette instauration d'un budget axé sur la performance en Tunisie s'avère plus avancée que dans certains pays membres de l'OCDE où les premiers essais informels viennent de démarrer dans quelques ministères sur la base d'un budget structuré en missions, programmes, actions et articles budgétaires.

Dans l'expérience en cours en Tunisie, le projet de loi de finances programmatique, communiqué à titre informatif à l'ARP, ne se trouve plus uniquement présenté par « nature des dépenses » (par exemple, personnel, investissement...) et par « ministère », mais aussi par « politiques publiques » (telles que « enseignement supérieur » ; « recherche scientifique » ; « eaux » ; « habitat » ...), dénommées « programmes ». Ce changement vise à améliorer la gestion publique, la compréhension par les citoyens et l'ARP de tous les moyens mis en œuvre pour chaque politique de l'État. Pour plus de clarté encore, le budget de l'État apparaît divisé en missions, programmes et sous-programmes.

Les missions correspondent aux départements ministériels de l'État. Une mission regroupe un ensemble de programmes concourant à une politique publique. La mission constitue l'unité de vote des crédits par le parlement.

Encadré 1.1. La transformation de la présentation et de la structure du budget pour mieux faire apparaître les performances

Quelques pays ont changé la composition du budget pour mettre l'accent sur les produits et/ou les résultats. L'Australie, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas et le Royaume-Uni l'ont fait dans le cadre des mesures d'introduction de la budgétisation basée sur les engagements. À partir de 2000, l'Australie a remanié son budget pour se concentrer sur les résultats (Scheers, Sterck et Bouckaert, 2005). En 2001, les Pays-Bas ont modifié la forme du budget pour l'ordonner en fonction des orientations de politique du gouvernement ou des résultats qu'il recherche. Depuis les années 1980s, le budget de la Nouvelle-Zélande est structuré sur la base des produits. Au milieu des années 1990s, on avait privilégié les réalisations, en adoptant les « domaines de résultats essentiels » (KRA) et en définissant pour le moyen terme des « domaines de résultats stratégiques » (SRA), qui fixaient aux ministères des objectifs détaillés. Malgré l'intérêt porté aux réalisations en Nouvelle-Zélande, les crédits budgétaires restent alloués à des produits. Au Royaume-Uni, les crédits votés par le Parlement sont désormais des demandes de ressources (RFR), qui correspondent aux réalisations que le gouvernement cherche à obtenir.

En revanche, des pays comme le Canada et les États-Unis n'ont pas touché à la structure du budget ; ils ont plutôt tenté d'inclure les IP dans des documents supplémentaires, tels que les projets stratégiques et les plans de performances, qui sont communiqués au législateur. Dans le cas du Canada, un ensemble de réalisations stratégiques et d'activités des programmes, approuvé au niveau central, vient à l'appui de tous les documents relatifs aux dotations. En outre, on met actuellement au point des cadres de mesure des performances dans le but d'améliorer la qualité des informations sur les résultats communiquées au Parlement.

1. Les Pays-Bas ont ensuite renoncé à appliquer cette technique.

Source : OCDE (2008), *La budgétisation axée sur la performance dans les pays de l'OCDE*, www.oecd-ilibrary.org/fr/governance/la-budgetisation-axee-sur-la-performance-dans-les-pays-de-l-ocde_9789264034075-fr.

Le programme est formé de l'ensemble d'actions homogènes relevant d'une même mission. Des objectifs précis, définis en fonction de finalités d'intérêt général, ainsi que des résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation Le programme se trouve confié à un responsable, désigné par le ministre concerné.

Le sous-programme constitue une catégorie à l'intérieur du programme. Il peut dans certains cas, correspondre à la déclinaison fonctionnelle ou opérationnelle du programme (principales fonctions du programmes, services déconcentrés chargés de la mise en œuvre du programme). Il comprend l'ensemble des crédits destinés à couvrir, soit une intervention déterminée, soit au profit d'une catégorie spécifique de bénéficiaires.

Éventuellement, l'adoption de la LOB et d'un nouveau système d'information, conduira à intégrer dans les programmes et sous-programmes des « actions ». Dans l'expérience originale conduite actuellement au ministère de l'équipement, de l'habitat et de l'aménagement du territoire (MEHAT), l'action rassemble des crédits destinés à un public désigné d'usagers ou de bénéficiaires, ou à un mode particulier d'intervention de l'administration. Dans ce ministère, la répartition des crédits entre les actions s'avère indicative à l'intérieur d'un programme. Elle fait l'objet d'une restitution précise, en exécution budgétaire. Si une action recouvre une finalité identifiée, elle peut être assortie d'objectifs et d'indicateurs qui lui sont spécifiques parmi ceux associés au programme. L'expérience du MEHAT devrait être suivie et évaluée avec attention de sorte à considérer l'intérêt de son extension par étapes à l'ensemble de l'administration.

Tableau 1.1. **Présentation classique de la loi de finances (partie relative aux dépenses)**

TITRE I	La section une (1) : dépenses de gestion	1ère partie : rémunérations publiques (01.100 et 01.199)
		2ème partie : moyens des services (02.200 et 02.299)
		3ème partie : interventions publiques (03.300 et 03.399)
		4ème partie : dépenses de gestion imprévues (04.400 et 04.499)
TITRE II	La section deux (2) : intérêts et de la dette publique	5ème partie : intérêts de la dette publique (05.500 et 05.599)
		6ème partie : investissements directs (06.600 et 06.799)
		7ème partie : financement public (07.800 et 07.899)
		8ème partie : dépenses de développement imprévues (08.900 et 08.949)
TITRE II	La section trois (3) : dépenses de développement	9ème partie : dépenses de développement sur ressources extérieures affectées (09.600 et 09.899)
		10ème partie : remboursement du principal de la dette publique (10.950 et 10.999).
		11ème partie : Les dépenses des fonds spéciaux du trésor (11.100 et 11.999)
		12ème partie : dépenses des fonds de concours (12.100 et 12.999)
TITRE II	La section quatre (4) : dépenses de remboursement du principal de la dette publique	
TITRE II	La section cinq (5) : dépenses Des fonds du trésor	

Source : Ministère des Finances (2014), Le cadre législatif et réglementaire de la GBO.

Tableau 1.2. **Exemple du projet en cours de discussion de présentation programmatique du budget du MEHAT**

Chapitre	Programmatique		Activités			Titre	Section	Région	
	Prog.	S-prog	Action	Service	Projet				
16									Ministère de l'équipement
	9								Pilotage et appui
		2							Appui
			01						Développement des méthodes de gestion administrative et financière et le bon fonctionnement des services.
					01				Rémunération Publiques
				02	02				Fonctionnement des services
					03				Interventions publiques
					04				Gestion du parc auto
					05				Equipement administratifs
			02						Organisation des cycles et des sessions de formation au profit des agents
				08	01				Formation
						2			Administration déconcentré
								
								11	Tunis
16 9201 0204 2..11									Code programmatique

Source : Unité GBO du ministère de l'Équipement, de l'habitat et de l'aménagement du territoire (2014), Schéma adapté de la documentation fournie par l'unité GBO centrale.

L'approfondissement programmatique dans le projet de nouvelle LOB

Les expérimentations de GBO ont été conduites sans modifier la LOB. Mais ce mode d'action paraît sur nombre de points avoir atteint la limite de ses possibilités. Dès lors, une nouvelle LOB s'avère indispensable. En effet, l'article 1^{er} de la LOB tunisienne de 1967 expose les buts et la nature de la loi de finances : elle « prévoit et autorise, pour

chaque année, l'ensemble des charges et des ressources de l'État dans le cadre des objectifs des plans de développement et compte tenu de l'équilibre économique et financier défini par le budget économique. » Ces buts et cette nature s'inscrivent donc dans la vision classique des finances. Il convient, par ailleurs, de rappeler que pour l'heure, seules les dispositions de la LOB de 1967 demeurent contraignantes, tant pour l'Assemblée des représentants du peuple que pour le gouvernement et l'administration du pays.

En rupture avec cette conception, le projet de LOB élaboré met la performance et la vision programmatique au premier plan de la loi de finances. Son article 3 dispose de la sorte que : « La loi de finances prévoit et autorise, pour chaque année, l'ensemble des ressources et des charges de l'État ainsi que l'équilibre financier qui en résulte. Elle détermine la nature et la répartition des ressources et des charges de l'État dans le cadre des plans de développement et des prévisions budgétaires à moyen terme fixé par trois (3) ans, et mises à jour annuellement compte tenu des objectifs et des résultats attendus des programmes prévus par ladite loi ainsi que des équilibres généraux. »

Une double présentation des crédits

Afin d'identifier clairement l'utilisation des fonds publics, le projet de LOB préparé comporte une double présentation des crédits de chaque programme, par destination et par nature de dépenses (personnel, fonctionnement, investissement, intervention, etc.). Dans chaque programme, les dépenses de différentes natures se trouvent classées par titre et, à l'intérieur des titres, par catégories. Cette ventilation des crédits restera indicative, autorisant ainsi les mouvements de crédits entre les parties budgétaires au sein d'un même programme. Le virement de crédits entre programmes d'un seul ministère demeurera limité à 2 %. En revanche, en vertu du principe de la fongibilité asymétrique, certains crédits, par exemple ceux de personnel, ne pourront pas être majorés⁷, comme il sera exposé par la suite.

La spécialisation des crédits par programme

La GBO tend à octroyer davantage de latitude d'action aux gestionnaires des crédits. Pour éviter que la spécialisation des crédits amenuise de manière excessive leurs marges de manœuvre, dans le projet de LOB, les crédits sont inscrits dans la loi des finances dans un programme qui contiendra un plafond limitatif des engagements et des paiements des dépenses. Les « crédits évaluatifs » demeureront une exception. La globalisation des crédits donnera au responsable de programme une bien plus grande liberté.

La fongibilité asymétrique des crédits

Dans le droit budgétaire classique tunisien, en vertu du principe de spécialité, la loi de finances autorise limitativement les dépenses publiques de deux manières. D'abord, elle apparaît très détaillée relativement au service auquel se trouve affecté le crédit. Ensuite, concernant les montants votés, par nature fixes, elle détermine une limite maximale à respecter pour chaque poste de dépenses (Chikhaoui, 2004). Certes, la règle de spécialité des crédits connaît déjà certains aménagements comme les autorisations d'engagement pour l'exécution des dépenses d'investissement participant au plan de développement national, ou durant la phase d'exécution du budget, les autorisations de transfert ou les virements.

Dans la future LOB, l'atténuation de la règle de spécialité des crédits ira bien plus loin. En effet, la destination des crédits (le programme selon la terminologie de la GBO) ou de leur nature (parties dans le langage de la GBO) ne figurent qu'à titre indicatif dans la programmation. Les crédits sont susceptibles de recevoir une nouvelle affectation, afin d'améliorer leur utilisation et d'octroyer plus de liberté au gestionnaire.

En revanche, les crédits de personnel, d'investissement et d'opérations financières ne bénéficieront que d'une fongibilité asymétrique. Les dépenses de personnels seront susceptibles de contribuer à des dépenses d'autres natures, mais sans recevoir des crédits de celles-ci. Si bien qu'ils resteront limitatifs. À l'inverse, les dépenses d'investissement et d'opérations financières ne pourront pas être réduites.

Ces trois types de dépenses font, en effet, l'objet d'une attention particulière. Les dépenses de personnel représentent une part importante du budget de l'État et de ses engagements à long terme. Aussi le projet de LOB :

- intègre-t-il dans le plafond global des effectifs de l'État et des établissements publics celui des ministères y compris celui des services centraux, régionaux et des établissements publics ;
- prévoit-il que les dispositions du projet de la loi de finances sont relatives à la fixation du plafond de l'effectif autorisé de l'État et des établissements publics ;
- dispose-t-il que le nombre global de l'effectif de l'État et des établissements publics est autorisé par mission, et enfin, que ;
- le nombre global de l'effectif de l'État et des établissements publics autorisé fait-il l'objet d'un vote global.

Dans la GBO tunisienne, la fongibilité asymétrique des crédits d'investissements et d'opérations financières évitera, de son côté, que sous la pression des événements, les dépenses courantes en viennent à s'imposer systématiquement. Sans cette limite, deux écueils surgiraient : d'abord, la menace sur le développement futur du pays ; ensuite, la perte de confiance des bailleurs internationaux ayant mis à la disposition de l'État tunisien des crédits employés pour d'autres usages que ceux pour lesquels ils étaient accordés et verraient ainsi croître le risque de défaut de remboursement des sommes prêtées. De surcroît, les ponctions sur les recettes prévues, ajoutées aux retards usuels de déboursement des crédits par les prêteurs, mettraient en danger la réalisation des investissements entravant le développement du pays.

Les autorisations d'engagement et de paiement

Avec la GBO, les dépenses de l'État feront l'objet d'une double autorisation, à travers, d'une part, les autorisations d'engagement (AE), et, d'autre, les crédits de paiement (CP).

Les autorisations d'engagement forment la limite supérieure des dépenses susceptibles d'être engagées et ne restent valables que pendant une durée limitée, et les crédits de paiement (CP) constituent la limite supérieure des dépenses susceptibles d'être ordonnancées ou payées durant l'année en vue de couvrir des engagements contractés dans le cadre des autorisations d'engagement.

La logique de répartition entre AE et CP se révèle la conséquence de la fongibilité des crédits à l'intérieur des programmes. De la sorte, l'autorisation parlementaire bornera les

deux extrémités de la chaîne de la dépense que constituent l'engagement juridique (la dépense - les AE) et son dénouement (le paiement - les CP).

La sincérité, la transparence et le contenu du PLF et des annexes

La GBO met l'accent sur la sincérité et la transparence budgétaire qui ressortent dans le contenu du projet de loi de finance et ses documents joints.

L'affirmation des principes de sincérité et de transparence

Il a été relevé à des multiples reprises que la législation budgétaire tunisienne prévue par la LOB de 1967 ne garantit pas suffisamment la transparence et la sincérité de la loi de finances (OCDE, 2013). Or, comme les quatrième et sixième recommandations du Conseil de l'OCDE sur la gouvernance budgétaire l'observent, il convient que les États, d'une part, veillent à l'ouverture, à la transparence et à l'accessibilité des documents et données budgétaires, et, d'autre part, qu'ils rendent compte des finances publiques de manière exhaustive, précise et fiable. Ces principes rejoignent les dispositions générales de l'article 10 de la Constitution tunisienne de 2014 prévoyant que l'État veille à la bonne gestion des deniers publics et celles de l'article 32 disposant qu'il garantit le droit à l'information et à son accès.

Il s'avère donc légitime de souhaiter que la LOB assure mieux la qualité de l'information budgétaire. Conscient de cet impératif, le gouvernement tunisien a prévu dans l'article 6 de son projet portant réforme de la LOB que : « Les prévisions budgétaires ainsi que les informations afférentes à ladite loi doivent respecter les principes de la sincérité et de la transparence. Le principe de la sincérité interdit de sous-estimer les prévisions des charges ou de surestimer les prévisions de recettes prévues par la loi des finances et fait obligation de ne pas dissimuler les éléments des actifs financiers et du patrimoine de l'État en tenant compte des informations disponibles à cette date. Le principe de la transparence impose de clarifier le rôle de chaque structure de l'État, fournir et publier les informations budgétaires pour l'accès du public et de la société civile dans les délais appropriées par les méthodes et les voies connues par eux, et fournir les rapports sur l'exécution du budget de l'État et sur la performance. »

Il convient d'observer que la présentation des principes de sincérité et de transparence, telle que figurant dans le projet de LOB, paraît conforme à celle figurant dans la Recommandation de l'OCDE et retenue dans les pays membres de cette organisation. Toutefois, la concrétisation de ces principes réside dans le contenu de la loi de finances et des documents qui l'accompagnent.

Encadré 1.2. Le principe de transparence dans loi organique de stabilisation budgétaire et financière en Espagne

Le chapitre 5 de loi organique 2/2012 du 27 avril 2012 énonce le principe de transparence budgétaire. Il insiste sur la nécessité pour chaque administration publique d'établir la correspondance entre les données du budget et de la comptabilité nationale, puisque l'Union européenne privilégie cette information dans le contrôle du respect par les États de leurs engagements en matière de stabilité budgétaire. Cette loi de 2012 prévoit également une procédure de présentation par les administrations de leurs orientations budgétaires préalablement au dépôt du projet de la loi de finances de l'année de sorte à respecter la réglementation européenne, spécialement les dispositions de la directive du Conseil 2011/85/UE du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres. La loi améliore, enfin, la coordination dans la gestion économique et financière de toutes les administrations publiques.

Source : IGAE (2012) *Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera* www.igae.pap.mihap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ClnNormativa/ClnLeyes/Documents/LEY%20ORGANICA%202-2012.pdf (consulté le 20 avril 2016).

Le contenu de la loi de finances et ses documents joints

La loi organique du budget de 1967, même amendée, reste fondée sur une conception classique des finances publiques. Le contenu du projet de loi de finances et des documents qui l'accompagnent s'inscrivent dans cette conception et accordent une place limitée à l'information du parlement et des citoyens. Naturellement, la place de l'information sur la performance demeure particulièrement réduite.

Le contenu de la loi de finances ressort de la fonction que l'article 1^{er} de la LOB de 1967 attribue à cette loi. Comme il a été exposé plus haut, elle prévoit et autorise, pour chaque année, l'ensemble des charges et des ressources de l'État dans le cadre des objectifs des plans de développement et compte tenu de l'équilibre économique et financier défini par le budget économique. Les dispositions du début de l'article 3 du projet de LOB⁸ demeurent assez proches de celles-ci. Mais en conformité avec l'esprit de la GBO, d'autres dispositions de cet article intègrent des dimensions prévisionnelles et programmatiques qui conduisent à enrichir considérablement la documentation accompagnant le projet de loi de finances. De même, le projet de LOB propose que la documentation budgétaire ne se limite pas au projet de loi de finances. Elle intègrerait huit annexes qui fournissent, entre autres, un aperçu clair sur la situation économique, financière et sociale du pays.

Tableau 1.3. Comparatif du contenu et des annexes du projet de loi de finances

Texte de la LOB de 1967, en vigueur	Texte du projet de LOB
Le contenu du projet de loi de finances	
<p>Article 26 : « Le projet de la loi de finances comprend des dispositions relatives à :</p> <ul style="list-style-type: none"> - L'autorisation de perception des ressources publiques et en détermine le montant global. - La fixation des voies et moyens applicables aux dépenses de gestion et aux dépenses de développement. <p>Il arrête le plafond des crédits ouverts au profit du budget de l'État et des budgets des établissements publics en tenant compte des dispositions relatives aux crédits à caractère évaluatif.</p> <ul style="list-style-type: none"> - La mobilisation des ressources fiscales et non fiscales ainsi que la détermination des procédures financières. - La création de fonds spéciaux du trésor et des fonds spéciaux ainsi que leur modification ou leur suppression. - La fixation du plafond des garanties consenties par l'État et du plafond des prêts du trésor. - L'autorisation afférente aux emprunts et obligations à contracter au profit de l'État. <p>Le projet de la loi de finances comprend également des tableaux détaillés relatifs à la répartition :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Des ressources du budget de l'État par catégorie en article. - Des dépenses du budget de l'État par chapitre et par partie en fixant les crédits de programme, les crédits d'engagement et les crédits de paiement pour les dépenses de développement. - Des ressources et des dépenses des établissements publics et des ressources et des dépenses des fonds spéciaux du trésor. 	<p>L'article 43 : « Le projet de la loi de finances comprend des dispositions et des tableaux détaillés. Les dispositions du projet de la loi de finances sont relatives à :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'autorisation de perception des recettes de l'État et la prévision de leur montant global. - la fixation du plafond des dépenses budgétaires en tenant compte des dispositions relatives aux crédits à caractère évaluatif. - la fixation du plafond des garanties consenties par l'État et du plafond des prêts du trésor. - l'autorisation afférente aux emprunts, aux <i>Sukuks</i> et obligations à contracter au profit de l'État. - la fixation du plafond de l'effectif autorisé de l'État et des établissements publics autorisés. - la création des comptes spéciaux du Trésor et des fonds spéciaux ainsi que leur amendement ou leur suppression. - la mobilisation des recettes budgétaires et la fixation des modalités financières et fiscales. - l'exécution des dépenses du budget de l'État et la fixation des modalités qui y sont rattachées <p>Les tableaux détaillés du projet de la loi de finances sont relatifs à la répartition :</p> <ul style="list-style-type: none"> - des recettes du budget de l'État par partie. - des crédits d'engagement et de paiement par mission, dotations et programmes. - des ressources et des dépenses des établissements publics et des comptes spéciaux du trésor. - du nombre global de l'effectif de l'État et des établissements publics autorisés par mission. »
Annexes au projet de loi de finances	
<p>L'article 25 : « Sont joints au projet de loi de finances :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Un rapport sur le budget de l'État dans le cadre de l'équilibre global économique et financier. Il comprend, notamment, une analyse de l'évolution des recettes et des dépenses selon leur nature. 2. Des notes explicatives relatives aux dépenses de chaque chapitre selon leur nature et selon les programmes et les missions arrêtés. 3. Tout autre document jugé utile pour l'examen du projet de loi de finances par la chambre des députés et la chambre des conseillers. » 	<p>L'article 40 : « Sont joints au projet de la loi de finances :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Un rapport sur le budget de l'État dans le cadre des équilibres globaux. Il comprend notamment : <ul style="list-style-type: none"> - une analyse de l'évolution des recettes et des dépenses. - une analyse de la situation économique de l'État pour l'année en cours ainsi que l'année concernée par la loi de finances. - une analyse des différentes hypothèses utilisées pour la préparation des prévisions du projet de la loi de finances. 2. Le cadre du budget à moyen terme. 3. Le tableau des équilibres globaux du budget de l'État. 4. Le tableau des opérations de financement. 5. Des notes explicatives relatives aux dépenses de chaque mission selon leur nature et selon les programmes et les sous programmes. 6. Les projets annuels de la performance par mission pour l'année budgétaire concernée par la préparation de loi de finances à l'exception des missions spéciales. 7. Un rapport contenant le tableau des différents transferts entre l'État et les entreprises publiques et les établissements publics à caractère non administratif et une analyse des garanties de l'État. 8. Un rapport sur l'activité des fonds spéciaux pour l'année concernée par la préparation de la loi de finances. <p>Les documents susmentionnés à l'exception des documents numéro 2, 5, 6 et 8 sont joints au projet de la loi de finances rectificative.</p>

Le projet de LOB enrichit, par conséquence, grandement le contenu de la loi de finances et le nombre et la nature des documents joints au projet de loi de finances. Il convient, néanmoins, de constater qu'il n'apporte pas une information sur l'ensemble du secteur public (collectivités locales, entreprises publiques, opérateurs publics) comme le recommande le point c du principe n° 6 de la Recommandation du Conseil sur la gouvernance budgétaire. De plus, le projet de LOB n'envisage pas l'information de l'ARP sur le niveau des prélèvements obligatoires, ni sur les finances de la sécurité sociale⁹, ni des régimes privés de retraite. Or, l'ensemble de ces informations portent sur des phénomènes susceptibles d'avoir des conséquences considérables sur la situation économique et financière du pays, et à terme, sur le budget de l'État, à travers, par exemple, le besoin pour la puissance publique de combler les déficits des régimes privés de retraite, afin d'éviter la réduction des prestations servies aux cotisants.

Encadré 1.3. La transparence de l'information et le contrôle du Parlement français

L'article 50 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) prévoit que le gouvernement présente lors du dépôt de la loi de finances de l'année, un rapport sur les perspectives économiques, sociales et financières. Ce document précise les hypothèses du gouvernement pour les quatre années suivantes. L'article 52 de la LOLF dispose que le gouvernement présente au Parlement un rapport sur le niveau des prélèvements obligatoires pour les deux années suivantes. L'article 48 instaure légalement un débat d'orientation budgétaire destiné à examiner les orientations du gouvernement avant la rédaction du projet de loi de finances.

L'article 40 de la LOLF autorise, par ailleurs, le Parlement à amender la répartition des crédits entre programmes. De son côté, le pouvoir du gouvernement de procéder à des virements, reports et annulations de crédits est limité à respectivement 2 %, 3 % et 1,5 % des crédits ouverts.

Source : Legifrance (2016) *Loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances* www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000394028 (consulté le 22 avril 2016).

Encadré 1.4. France : une documentation enrichie dans la loi organique relative aux lois de finances (LOLF)

Lors du débat d'orientation budgétaire (juin de l'année n-1) : le rapport sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques expose la stratégie pluriannuelle des finances publiques et la liste des missions, programmes, objectifs et indicateurs de performance envisagés pour le PLF de l'année suivante.

Avec le projet de loi de finances (PLF) (octobre de l'année n-1) : le PLF prévoit pour chaque année civile l'ensemble des ressources et des charges de l'État. Avec lui, le gouvernement informe les parlementaires sur les mesures de maîtrise de la dépense qu'il a prévues, afin de respecter le plafond voté par le Parlement. Il énonce aussi le pourcentage des crédits qui constitueront la réserve de précaution.

Les évaluations préalables (des articles du projet de loi) estiment les conséquences économiques, sociales, budgétaires et environnementales des différents articles du PLF.

L'évaluation des voies et moyens figure dans 2 tomes : le premier détaille l'évolution des recettes et le deuxième tome, les dépenses fiscales.

Encadré 1.4. France : une documentation enrichie dans la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) (suite)

Le rapport sur les prélèvements obligatoires et leur évolution décrit l'ensemble des prélèvements obligatoires et leur évolution. Il peut donner l'occasion d'un débat approfondi à l'ouverture de la session parlementaire, avant l'examen du PLF et du projet de loi de financement de la sécurité sociale.

Le rapport économique social et financier fournit les perspectives d'évolution pour quatre ans des recettes, des dépenses et du solde des administrations publiques en considérant les engagements européens.

Le rapport sur la dépense publique et son évolution présente toutes les composantes de la dépense publique, en détaille les déterminants économiques et démographiques, et expose les leviers d'actions. Il contient en annexe une « charte de budgétisation » qui énonce la méthode de raisonnement pour raisonner chaque année à périmètre constant et expose de quelle manière comment le respect de la norme de dépense se trouve apprécié.

Les projets annuels de performances (PAP), rattachés à chaque programme, comportent, en plus de la présentation des crédits par action, des volets relatifs à la performance, à l'analyse des coûts et aux opérateurs dépendant du programme.

Les annexes informatives : les documents de politique transversale et les jaunes budgétaires figurent en annexes informatives exposant une vision transversale des politiques publiques, susceptibles de concerner plusieurs missions ou programmes ou mettre en lumière un aspect particulier des finances publiques.

Source : Ministère de l'économie et des finances (2012) *Guide pratique de la LOLF*, www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/files/documents/ressources_documentaires/publications/guide_pratique_lolf/2012/guidelolf2012.pdf.

Recommandations

Il serait conseillé de :

1. Poursuivre la coopération internationale dans le domaine de la GBO, sous les formes appropriées, et en garantissant la cohérence des interventions grâce à la centralisation de la coopération dans ce domaine auprès du ministère des Finances.
2. Clarifier auprès de l'ARP les enjeux de la GBO et de la situation juridique actuelle, à travers des échanges périodiques et suivis entre cette assemblée et le ministre des Finances, accompagné de ses services, en particulier, l'unité centrale de la GBO et le CGABE. L'ARP pourrait aussi solliciter le concours d'organisations internationales, afin de bénéficier de leur expérience dans le domaine et de celle de leurs États membres ayant déjà entrepris de telles réformes.
3. Maintenir le soutien politique fort de la réforme. Il conviendrait partant que le gouvernement s'approprie pleinement la GBO. Le projet de LOB étant transmis à l'ARP, il serait souhaitable que le gouvernement s'assure de l'inscription de ce projet à l'ordre du jour de celle-ci de sorte à ce que son caractère technique ne laisse pas oublier sa portée politique considérable.

Recommandations (suite)

4. Étudier dans les meilleurs délais le projet de LOB. À ce titre, il serait souhaitable de : a) Faire que l'ARP entreprenne dans les meilleurs délais l'étude du projet de la LOB et qu'elle s'adjoigne à plein temps des experts nationaux, tout en bénéficiant du conseil occasionnel d'experts internationaux, en mesure d'évaluer pleinement la portée des dispositions contenues dans le texte et de sauvegarder les droits du parlement en la matière. b) Naturellement, la commission des finances de l'ARP devrait assumer un rôle essentiel dans ce travail. Elle pourrait également se doter des moyens humains et matériels pour remplir cette tâche, mettre en place des formations spécialisées pour ses membres sur ces questions et solliciter le soutien de parlements étrangers. c) L'importance du sujet justifierait que son adoption par l'ARP soit envisagée dans les délais les plus proches. Pour ce faire, il serait utile que le bureau de l'ARP, réunissant les présidents des groupes parlementaires, examine aussi les grands principes de la LOB, afin que le consensus politique le plus grand large possible se dessine et facilite l'adoption du projet de LOB.
5. Rendre la constitutionnalité de la future LOB irréprochable : a) Une fois le texte voté par l'ARP, il serait bon de le soumettre de façon préventive au contrôle de constitutionnalité, prévu par l'article 66 de la Constitution, et effectué actuellement par l'instance constitutionnelle provisoire, et ultérieurement par la Cour constitutionnelle ; b) Afin que ce contrôle remplisse toutes les conditions attendues, il serait conseillé que la Cour constitutionnelle l'accomplisse et, par conséquent, que la loi organique la créant soit pleinement appliquée et que ses membres aient été nommés.
6. Procéder à la modification de la législation subséquente de la GBO. Partant, il importe, d'abord, de dresser la liste de la législation à faire évoluer pour appliquer pleinement la GBO, et, ensuite, d'établir une organisation et un calendrier pour atteindre cet objectif.
7. Compléter la documentation budgétaire pour donner la meilleure information sur les comptes publics à l'ARP et aux citoyens : a) Établir une annexe sur les comptes des collectivités locales, les entreprises publiques et les opérateurs publics. b) Établir des annexes sur le niveau des prélèvements obligatoires, les finances de la sécurité sociale, et les régimes privés de retraite. c) Comme le prévoit le système comptable de l'Union européenne (SEC 2010), les budgets des sous-secteurs administratifs sont à publier, accompagnés des montants de la dette brute et des garanties accordées.

Notes

1. Loi constitutive 2011-6, relative à l'organisation provisoire des pouvoirs publics, <http://mjp.univ-perp.fr/constit/tn2011.htm>.
2. *Journal officiel de la République tunisienne*, n° 020, p. 363, 25 mars 2011.
3. Cependant, durant la période de transition, les règles de préparation, d'examen et de vote du budget par le Parlement ont été légèrement modifiées dans le sens d'une majeure responsabilité de l'Assemblée constitutionnelle provisoire. Voir : OCDE (2013), *Consolider la transparence budgétaire pour une meilleure gouvernance publique en Tunisie*.
4. Loi n° 67-53 du 8 décembre 1967 portant loi organique du budget.
5. JORT du 1er janvier 2013, pp. 137-139.

6. Loi n° 73-81 du 31 décembre 1973, portant promulgation du code de la comptabilité publique, JORT n° 51 du 31 décembre 1973, p. 2263.
7. Article 56 du projet de LOB : Les redéploiements des crédits à l'intérieur d'un programme sont permis par arrêté du chef de l'administration. Toutefois, il n'est pas permis d'augmenter les dépenses de rémunération et de diminuer les dépenses d'investissements et les dépenses des opérations financières.
8. « La loi de finances prévoit et autorise, pour chaque année, l'ensemble des ressources et des charges de l'État ainsi que l'équilibre financier qui en résulte. Elle détermine la nature et la répartition des ressources et des charges de l'État dans le cadre des plans de développement et des prévisions budgétaires à moyen terme fixé par trois (3) ans, et mises à jour annuellement compte tenu des objectifs et des résultats attendus des programmes prévus par ladite loi ainsi que des équilibres généraux. »
9. Il convient d'observer que le régime de la sécurité sociale et les régimes privés de retraite ne font pas partie du périmètre du budget de l'État. Toutefois, il existe un programme dénommé « Sécurité sociale » dans la mission (ministère) « affaires sociales ». Aussi tout transfert de l'État au profit de ces caisses apparaît-il dans ce programme.

Références

- Chikhaoui, L. (2007), *École Nationale d'Administration, concours d'entrée au cycle supérieur, supports destinés à la préparation de l'épreuve écrite de spécialité par les titulaires du diplôme national d'ingénieur, droit axe 3 : finances publiques*, Tunisie.
- Chikhaoui, L. (2004), *Précis de finances publiques, Tome 1 : droit budgétaire*, Centre de publication universitaire, Tunis, ISBN: 9973-372-20-4, p. 173.
- Essoui, A. (2013), *Finances publiques*, Éditions Latrach, Tunis, ISBN 9938-858-33-3.
- IGAE (2012), *Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera*, www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/CInNormativa/CInLeyes/Documents/LEY%20ORGANICA%202-2012.pdf (consulté le 20 avril 2016).
- Legifrance (2016), *Loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances*, www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000394028 (consulté le 22 avril 2016).
- Ministère de l'économie et des finances (2012), *Guide pratique de la LOLF*, www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publicue/files/files/documents/ressources_documentaires/publications/guide_pratique_lolf/2012/guidelolf_2012.pdf.

OCDE (2013), *Consolider la transparence budgétaire pour une meilleure gouvernance publique en Tunisie*, Editions OCDE, Paris, www.oecd.org/mena/governance/Consolider-la-transparence-budgetaire-pour-une-meilleure-gouvernance-publique-en-Tunisie.pdf.

OCDE (2008), *La budgétisation axée sur la performance dans les pays de l'OCDE*, p. 40, www.oecd-ilibrary.org/governance/la-budgetisation-axee-sur-la-performance-dans-les-pays-de-l-ocde_9789264034075-fr;jsessionid=600fe3lihum6.x-oecd-live-02.

OCDE (2004), *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, numéro spécial, Le cadre juridique des systèmes budgétaires*, volume 4, n° 3, p. 29, Editions OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/gov/budgetisation/40960926.pdf.

Chapitre 2

La procédure budgétaire

Le chapitre examine la préparation, l'examen et le vote de la loi de finances. Il expose que la préparation du projet de loi de finances reste de la responsabilité exclusive du gouvernement et repose encore de manière implicite sur la distinction entre les dépenses de fonctionnement et celles de développement. L'exercice du pouvoir budgétaire de l'Assemblée des représentants du peuple demeure très encadré et est rendu plus difficile par ses moyens matériels et humains réduits. Ce chapitre propose donc, dans l'esprit de la GBO, d'une part, de renforcer le comité général de l'administration du budget de l'État, et, d'autre part, d'associer davantage le parlement à la préparation du projet de loi de finances, de lui accorder plus de latitude pour faire évoluer le projet de loi de finances et d'accroître ses moyens.

Dans certains pays membres de l'OCDE, la mise en place de la gestion par la performance a conforté le rôle et les attributions du parlement dans la procédure budgétaire. Sans avoir explicitement adopté ce mode de gestion, la Constitution tunisienne de 2014 s'avère compatible avec lui, tout en fixant les grandes lignes de la procédure budgétaire. Elle détermine le calendrier de préparation du projet de loi de finances et les acteurs y participant, ainsi que les principes de l'examen et du vote parlementaires. Naturellement, elle prévaut sur la LOB de 1967 qui dans sa version amendée de 2004, autorise déjà la mise en place de certains éléments de la GBO. Il en résulte que dans la préparation des projets des lois de finances (PLF), le gouvernement, secondé par l'administration, a la possibilité d'introduire des éléments de GBO, pour autant que ceux-ci restent, d'une part, conformes à la LOB en vigueur, et, cohérents, d'autre part, pour des raisons pratiques, avec la législation budgétaire en vigueur. Le plein passage à la GBO requiert aussi de donner les moyens suffisants de travail à l'ARP, tout en garantissant le respect du principe de transparence.

Le calendrier et les acteurs de la préparation du PLF

La constitution tunisienne détermine la date de présentation du projet de loi de finances PLF à l'ARP et la date limite du vote de ce texte par celle-ci. À partir de ces dates, la procédure budgétaire se trouve organisée. Par ailleurs, la préparation du PLF reste de la responsabilité du gouvernement et l'ARP s'avère peu associée dans cette démarche.

Le calendrier

La date de présentation du projet de loi de finances à l'ARP détermine majoritairement le calendrier de la préparation de ce texte. L'article 66 de la Constitution dispose que le projet de loi de finances est soumis à l'Assemblée des représentants du peuple au plus tard le 15 octobre¹, et adopté au plus tard le 10 décembre. Dans toutes les hypothèses, la date limite de promulgation de la loi de finances reste le 31 décembre. L'article 2 de la LOB, encore en vigueur, prévoit, quant à lui, que l'année budgétaire commence le 1^{er} janvier et s'achève le 31 décembre de chaque année. Il ressort donc de l'ensemble de ces dispositions, la soumission du budget au principe de l'annualité qui détermine, également, le calendrier de préparation de la loi de finances.

L'article 23 de la LOB de 1967 distingue deux étapes dans l'élaboration du budget :

- Au cours de la première étape : « Les chefs d'administration établissent les prévisions annuelles de dépenses des services qui leur sont rattachés et les adressent au ministère des Finances avant la fin du mois de mai de chaque année. » ;
- Pendant la deuxième étape : « Le ministre des Finances examine ces propositions, y ajoute les prévisions de recettes et élabore le projet de loi de finances, etc. ».

La législation instaure donc un cadre souple, qui permet au gouvernement de définir par arrêté, le détail la procédure de préparation du budget. Cette souplesse a facilité l'intégration de la GBO dans la préparation de la loi de finances pour 2016 qui intervient selon le calendrier suivant :

Fin avril 2015	Des réunions au ministère des Finances avec les responsables de projets et les représentants du programme « Pilotage et appui », avec la participation de représentants du Comité général de la fonction publique, du Contrôle général des services publics, et du Comité des contrôleurs d'État, et ce pour : <ul style="list-style-type: none"> - évaluer les réalisations de 2014 et mettre à jour les articles du budget 2015 dans la limite des crédits alloués et envisager les dispositions à mettre en œuvre si besoin pour remédier à certaines lacunes ; - fixer les résultats et la valeur réellement atteinte pour les indicateurs de performance de chaque programme (réalisations jusqu'à fin juin 2014) sur la base des dépenses de 2014 ; - mettre à jour les objectifs et indicateurs de performance de 2015 sur la base des crédits réellement alloués au programme dans le cadre de la loi de finances pour 2015, et fixer les mesures et activités à entreprendre pour remédier aux lacunes.
2 mai 2015	Dernier délai pour les ministères des 1 ^{ère} et 2 ^{ème} vagues d'envoyer les Rapports annuels de performance (RAP) de 2014 au ministère des Finances.
31 mai 2015	Dernier délai d'envoi : <ul style="list-style-type: none"> - des propositions finales à intégrer au PLF au ministère des Finances ; - du dossier synthétique de performance (sur lequel se fondent les discussions du budget et de la performance).
Fin juin 2015	Dernier délai de présentation des propositions de mesures à insérer au PLF pour 2016.
Juin - juillet 2015	Discussion des projets de budgets et des PAP, entre les représentants des chefs des structures concernées, responsables de projets, unités GBO des ministères techniques, représentants du programme « Pilotage et appui » et les services du Budget.
Fin juillet 2015	Dernier délai de présentation des mesures à insérer au PLF 2016, le cas échéant.
1 ^{ère} semaine d'août	Conseil des ministres pour fixer les équilibres généraux du projet de budget.
3 ^{ème} semaine d'août	Dernier délai de présentation des PAP au ministère des Finances.
1 ^{ère} semaine d'octobre	Présentation du PLF, des projets annuels de performance et du budget de l'État au Conseil des ministres.
15 octobre 2015	Dernier délai de soumission à l'ARP du PLF, des PAP et du budget de l'État de l'année 2016.
10 décembre 2015	Dernier délai d'adoption de la LF par l'ARP.

Source : Présidence du gouvernement (2016), Circulaire du Chef du gouvernement portant préparation du budget de l'État pour l'année 2016 (parue le 28 avril 2015).

Les acteurs de la préparation du PLF

En application de l'article 91 de la Constitution, le Chef du gouvernement détermine la politique générale de l'État. À ce titre, il lui revient de fixer les orientations du projet de loi de finances et d'arbitrer les décisions sur son contenu². En contrepartie, l'ARP ne se trouve pas associée à ce travail.

L'élaboration du PLF par le gouvernement

Sous la LOB en vigueur, le gouvernement établit et propose seul la loi de finances ; le Parlement l'autorise ou la refuse. La même division des tâches apparaît dans le projet de LOB. En effet, l'article 37 de ce dernier texte énonce que : « Le ministre chargé des Finances, sous l'autorité du Chef du gouvernement, prépare le projet de loi de finances de l'année, conformément au calendrier fixé par décret gouvernemental. » L'article 38 du projet de LOB édicte qu'il revient au Chef du gouvernement d'arrêter le projet de loi de finances après l'approbation du Conseil des ministres. Mais, dans la pratique, le rôle du

ministre des Finances apparaît limité par l'existence du ministère du Développement, de l'investissement et de la coopération internationale (MDICI).

Les acteurs de la préparation du PLF dans le ministère des Finances

Comme dans la plupart des États membres de l'OCDE, en Tunisie les différents départements et services dépensiers préparent des projets de budget manifestant leurs priorités et demandes de crédits, puis les adressent au ministère des finances qui, assume le rôle central dans l'élaboration du projet de loi de finances (OCDE, 2013). Au sein de ce dernier ministère, il convient de relever le rôle joué par cinq services.

La Direction générale des ressources et des équilibres (DGRE) participe à la définition de la politique économique et financière de l'État. Elle élabore les prévisions de recettes du budget de l'État du projet de loi de finances, du budget économique et du plan de développement économique et social (article 24 de la LOB). Elle suit également l'évolution des recettes et des dépenses du budget de l'État, de la conjoncture économique et propose les mesures adéquates pour la maîtrise du déficit budgétaire³. La Direction générale de la comptabilité publique et la Direction générale des impôts et la Direction générale des douanes fournissent des données sur les ressources fiscales et douanières, ainsi que sur l'exécution des dépenses.

Mais le rôle central dans l'élaboration du budget revient au Comité général de l'administration du budget de l'État (CGABE). Celui-ci prépare, en particulier, en collaboration avec les départements ministériels et les organismes concernés, le budget de l'État et les budgets des établissements publics. Il établit aussi le projet de loi des finances et le projet de loi de règlement du budget. Il suit, enfin, l'exécution des dépenses publiques et de toutes les autorisations et mesures en rapport avec les dépenses de l'État.

Concernant spécialement le projet de loi de finances, le CGABE met en place ses procédures et son calendrier d'élaboration, reçoit et examine les demandes budgétaires des ministères techniques, prépare les arbitrages du Chef gouvernement et rédige le texte et les documents annexes, approuvés par le gouvernement et adressés à l'ARP.

Les dépenses de fonctionnement et de développement dans la préparation du PLF

À l'indépendance de la Tunisie, deux budgets étaient adoptés par le parlement. L'un pour le fonctionnement courant, l'autre pour les dépenses et investissements permettant le développement économique et social du pays. Aujourd'hui, une seule loi de finances est adoptée pour l'ensemble des dépenses. Le budget tunisien reste, cependant, marqué par la distinction entre, d'une part, les dépenses destinées au développement économique et social du pays, auxquelles se sont ajoutées aujourd'hui celles à dimension régionale, et, d'autre part, les dépenses de fonctionnement courant de l'État. Les secondes sont pleinement de la responsabilité du ministre des Finances ; les premières relèvent du ministère du Développement, de l'investissement et de la coopération internationale.

Ce dernier ministère se trouve chargé de la conception et de l'application de la politique de développement national. Il assure, avec le concours des départements et organismes concernés, l'élaboration et la coordination des stratégies et politiques globales, sectorielles et régionales de développement et l'élaboration des plans de développement et les budgets économiques. Il suit l'exécution des plans et des budgets économiques. Ces missions le conduisent à participer à l'élaboration du budget de l'État, définir les besoins en matière de financement et veiller à l'évaluation des projets dans ce

domaine⁴. Le ministère du Développement, de l'investissement et de la coopération internationale bénéficie de l'appui de l'Institut national de la statistique (INS) et de l'Institut tunisien de la compétitivité et des études quantitatives (ITCEQ) qui, recueillent les données et procèdent aux études économiques et sociales, nécessaires à la conception et l'exécution de la politique de développement nationale.

Les missions du ministère du Développement le font entretenir des relations importantes avec les bailleurs internationaux, tels le Fonds monétaire international, la Banque mondiale, la Banque africaine de développement ou les institutions de l'Union européenne, concernant des financements de projets ou des opérations de soutien budgétaire. Responsable des investissements de développement et prenant une part active à leurs financements, ce ministère se trouve, dès lors, bien placé pour obtenir leur inscription dans le projet de loi de finances et des arbitrages en sa faveur du Chef du gouvernement.

Il en résulte que, même si le ministre des Finances assure la préparation générale du projet de loi de finances, très largement les dépenses d'investissement formant une part importante du budget national tunisien, lui échappent. De surcroît, la présence du MDICI a pour effet d'amenuiser particulièrement le rôle du CGABE dans l'élaboration du projet de loi de finances. Or, dans la plupart des pays de l'OCDE, l'essentiel des fonctions budgétaires demeure attribué à un seul ministère, généralement celui des finances, afin d'assurer la cohérence de l'action publique dans tous les domaines. Dans ceux-ci aussi une autorité budgétaire centrale unique, chargée du cadrage des finances publiques et de préparer le budget de l'État, en recherchant les marges de manœuvre indispensables au financement des politiques gouvernementales, se révèle essentielle. Cette autorité unique propose des réformes et des économies structurelles pour maîtriser la dépense publique, participe à l'élaboration de la politique économique et financière et incite à l'amélioration de la gestion publique. En Tunisie, à l'opposé, le CGABE ne paraît pas toujours suffisamment fort pour assurer le pilotage des dépenses publiques, comme le montre les recrutements massifs d'agents publics intervenus depuis trois ans et qui grèvent le budget national.

Encadré 2.1. L'établissement du budget en Allemagne

La préparation du budget fédéral commence dans les divisions budgétaires du ministère fédéral des Finances et auprès des autorités fédérales suprêmes, celles-là et celles-ci ayant à réunir les propositions relatives à leur budget, les évaluer, les tempérer, les compléter et les transmettre au ministère des Finances sous forme de prévisions budgétaires. Parvenues au ministère des Finances, les prévisions budgétaires sont examinées et regroupées. Les dépenses prévues sont alors rapportées aux recettes fiscales estimées par des experts.

Une fois que le ministre des Finances a collecté et regroupé tous les budgets particuliers, le gouvernement fédéral adopte le projet de budget global. Ce document est publié dans ses grandes lignes au cours de l'été précédant l'exercice budgétaire à planifier.

Le budget contient approximativement 2 500 pages. Il se décompose en un budget d'ensemble et en plusieurs budgets particuliers. Les budgets particuliers présentent dans le détail le montant et la nature des recettes et des dépenses prévues dans chaque ministère et de chaque autorité fédérale suprême.

Source : Bundestag (s.d.), www.bundestag.de/htdocs/f/bundestag/fonctions/budget/adoption/246000 (consulté le 2 avril 2016).

Encadré 2.2. Les acteurs de la préparation du budget au Canada

- Le Cabinet du gouvernement, composé d'élus du parti au pouvoir, affecte les ressources aux priorités, figurant dans le budget annuel et reflétées dans le cadre financier (la base des dépenses du gouvernement). Le Cabinet est divisé en plusieurs comités, dont le comité sur les priorités et la planification qui, se trouve présidé par le Premier Ministre, et occupe une place considérable dans l'établissement du budget.
- Le ministère des Finances fixe les politiques fiscales et prépare le budget. Traditionnellement, le projet de budget est adressé au parlement en février. Il comprend le plan financier (les recettes projetées et les dépenses prévues) pour l'exercice financier commençant le 1^{er} avril. Après les discussions du Comité des priorités et de la planification de l'automne et de l'hiver (y compris des séances d'information sur les examens stratégiques, coordonnées par le Conseil du Trésor), le ministre des Finances et le Premier ministre arrêtent les décisions définitives sur le projet de budget annuel.
- Le conseil du Trésor, un comité du Cabinet, appuyé par un secrétariat et d'autres organismes, surveille l'exécution de l'autorisation annuelle de dépense donnée par le Parlement et agit comme le « conseil de gestion » du gouvernement. Le conseil du Trésor établit les normes des rapports de performance ministériels, et produit les plans et les rapports de performance concernant l'ensemble du gouvernement. Il évalue aussi la capacité de gestion des ministères et met en place les politiques administratives de l'État fédéral. Enfin, le Secrétariat gère la procédure d'examen stratégique – un exercice annuel destiné à déterminer les possibilités de réaffectation des ressources depuis les programmes à faible priorité jusqu'aux programmes à priorité plus élevée. Chaque hiver, les résultats de ces examens sont exposés au Comité du Cabinet sur les priorités et la planification, et ces mêmes résultats servent à la préparation du budget de février.
- Le Bureau du conseil privé (BCP) gère le programme du Cabinet, communique les décisions de celui-ci, et examine propositions ministérielles au Cabinet tendant à introduire des changements dans la structure des programmes. Les ministères doivent situer leurs propositions dans le cadre d'un débat sur la performance des programmes existants. Parce que le BCP agit comme « garde-barrière » envers les nouvelles politiques ou les nouveaux programmes présentés au Cabinet, une relation étroite existe entre le BCP, le Conseil du Trésor et les hauts fonctionnaires des Finances avant et après la tenue des réunions du Cabinet.
- Les ministères élaborent les options de politiques et les propositions de programmes et gèrent leur exécution. Ils rendent compte au Parlement au cours de la procédure budgétaire des dépenses et sont responsables d'évaluer le rendement et l'efficacité des programmes.

Source : McCormack (2008) *Les fondements institutionnels favorisant le budget éclairé par la performance, le cas du gouvernement du Canada*, CCAF-FCVI, www.ccaf-fcvi.com/attachments/258_PerformanceBudgeting-FR.pdf.

La faible association de l'ARP à la préparation du PLF

Comme il a été indiqué plus haut, dans certains États membres de l'OCDE, tels les Pays-Bas, la budgétisation axée sur la performance a été une initiative des parlements nationaux qui, ont également souhaité se trouver davantage associés à l'élaboration du projet de budget et à son exécution. Or, en Tunisie, l'ARP demeure très peu associée à la préparation du PLF.

Dans la législation actuelle, l'ARP ne participe pas à la préparation du PLF. Ni la Constitution de 2014, et *a fortiori* la LOB de 1967 ne l'envisagent. Par ailleurs, le projet de LOB n'envisage pas plus une telle participation. Or, la GBO fournit l'occasion

d’impliquer le parlement dans les choix budgétaires, tout en respectant l’initiative gouvernementale. Par exemple, en France, la loi organique de finances (LOLF) instaure un débat d’orientation budgétaire au mois de juin, facilité par un rapport sur l’évolution de l’économie nationale, sur les orientations des finances publiques qui comprend la liste des missions, programmes et des indicateurs de performance associés à chacun de ces programmes, envisagés par la loi de finances de l’année suivante. Lors de l’ouverture de la session parlementaire du mois d’octobre, le gouvernement présente un rapport retraçant l’ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que leur évolution, en vue de l’examen du PLF et du projet de loi de financement de la sécurité sociale. Enfin, « le rapport sur la situation et les perspectives économiques, sociales et financières de la nation », joint au PLF de l’année, complète l’ancien rapport économique, social et financier, en le plaçant dans une perspective pluriannuelle.

Au Royaume-Uni, la date de présentation et l’appellation des états budgétaires ont évolué avec le temps. Actuellement, il existe une déclaration pré-budgétaire en novembre, une déclaration budgétaire en mars et un état de révisions des dépenses dont la périodicité semble devenir biennale. Ces échanges, dont la portée demeure souvent limitée, offrent toutefois l’occasion aux représentants du peuple de connaître la situation des finances publiques, leur évolution et d’interroger le gouvernement sur sa politique, tout en préparant leurs positions sur le prochain projet de loi de finances.

Encadré 2.3. Le rôle du parlement dans la gestion budgétaire axée sur la performance dans certains pays de l’OCDE

Canada : le Parlement joue un rôle capital. Conformément à la convention de gouvernement responsable (ou Convention de Westminster), le gouvernement rend compte de ses actions au Parlement et doit conserver la confiance du Parlement pour gouverner. Les initiatives essentielles, telles que le *Discours du Trône* et le *Budget*, sont des « motions de confiance » (ce qui signifie que si elles ne reçoivent pas le soutien d’une majorité simple des membres du Parlement, le gouvernement tombe). En outre, le gouvernement ne peut engager de dépenses sans l’approbation du Parlement. Ces fonctions de surveillance et de responsabilisation interviennent lorsque le Parlement et ses comités examinent les politiques et les demandes de crédits dans le cadre des projets de loi de finances, et les documents justificatifs du *Budget de dépenses* dans le cadre des activités liées à l’allocation des crédits.

Australie : le cadre de résultats et d’extrants est conçu pour être dynamique et flexible. Il fonctionne sous forme de hiérarchie décisionnelle :

- Le gouvernement (par l’intermédiaire de ses ministres et avec l’assistance des administrations compétentes) spécifie les résultats qu’il cherche à obtenir dans un domaine particulier.
- Ces résultats sont définis en termes des retombées escomptées sur certains aspects de la société (comme l’éducation), de l’économie (les exportations) ou de l’intérêt national (la défense).
- Le Parlement alloue les crédits qui permettront au gouvernement d’obtenir ces résultats au moyen des ressources administrées et des extrants ministériels.
- Les éléments tels que les dons, les transferts et les paiements au titre des prestations sociales sont gérés pour le compte du gouvernement par les administrations, dans l’objectif de maximiser leur contribution aux résultats spécifiés.
- Les administrations définissent et gèrent leurs extrants de manière à optimiser leur apport à la réalisation des résultats souhaités par le gouvernement.

Encadré 2.3. Le rôle du parlement dans la gestion budgétaire axée sur la performance dans certains pays de l'OCDE (suite)

- Des indicateurs de performance sont élaborés pour évaluer l'efficacité (autrement dit l'effet des ressources administrées et des extrants sur les résultats) et l'efficience (notamment au regard de l'application des ressources administrées et du prix, de la qualité et du nombre d'extrants) et perfectionner le système en vue de rehausser la performance et la responsabilisation à l'égard des résultats. »

Pays-Bas : la reconfiguration du budget (réforme VBTB) avait pour but de présenter au Parlement une documentation budgétaire axée davantage sur les politiques et plus transparente, c'est-à-dire des informations explicites sur les résultats de l'action publique. Comme la nouvelle formule budgétaire permet au gouvernement de se concentrer sur les objectifs (les résultats des programmes), plutôt que sur les instruments, la réforme joue aussi en faveur de l'efficacité. Elle résulte d'une initiative prise par la chambre basse du Parlement néerlandais. Le ministère des Finances a joué un rôle de coordination et de suivi. Après une phase de préparation intensive, tous les ministères ont adopté la nouvelle structure budgétaire pendant la préparation de la loi de finances pour 2002 (le « big boom »).

Dans sa nouvelle forme, le budget ne se base pas sur des fonds à dépenser, mais sur des politiques et ce que l'on attend d'elles en termes d'objectifs concrets. L'aspect décisif est de faire clairement apparaître les objectifs politiques de l'accord de coalition dans les différents projets et dans les rapports (rétrospectifs). Et cela en posant des questions clés comme : que voulons-nous faire ? Par quels moyens ? À quel coût ? La nouvelle formule budgétaire s'est accompagnée d'un nouveau mode de compte rendu – le rapport annuel – qui est une réplique du budget : avons-nous atteint nos objectifs ? L'avons-nous fait par les moyens envisagés ? Le coût a-t-il été conforme à nos attentes ?

Source : OCDE (2008) *La budgétisation axée sur la performance dans les pays de l'OCDE*, www.oecd-ilibrary.org/fr/governance/la-budgétisation-axee-sur-la-performance-dans-les-pays-de-l-ocde_9789264034075-fr.

L'examen et le vote par le parlement du PLF

Il revient à l'ARP d'examiner et de voter le PLF. Cependant, les pouvoirs de cette assemblée restent limités en la matière.

L'examen du PLF

Examen et le vote par le parlement du projet de loi de finances constitue un gage essentiel du fonctionnement démocratique de l'État et de bonne gouvernance financière. Aussi le parlement doit-il bénéficier d'un temps suffisant pour étudier le budget, sans que cet examen perdure de manière indéterminée et paralyse le fonctionnement de l'État.

Le dépôt et le vote

Sous l'empire de la Constitution du 1^{er} juin 1959, le délai de dépôt du projet de loi de finances (PLF) devant le Parlement figurait dans l'article 23 de la LOB. Il commençait le 25 octobre et s'achevait le 31 décembre. La Chambre des députés et celle des conseillers disposaient donc de 67 jours pour examiner le texte. Dans la réalité, le PLF a souvent été déposé en retard et son examen par le parlement s'avérait très sommaire, amoindissant de manière considérable la portée démocratique du vote des élus de la nation.

Durant le régime transitoire, la loi constitutionnelle n° 2011-6 du 16 décembre 2011, portant organisation provisoire des pouvoirs publics, reprenait le 31 décembre pour le vote, mais ne fixait pas de date limite de dépôt. En application du principe du maintien de la législation antérieure compatible avec la législation révolutionnaire, les dispositions de la LOB se trouvaient valides. La date de dépôt était donc le 25 octobre. Mais en raison des circonstances postrévolutionnaires, le PLF pour 2013 a été déposé seulement le 26 novembre 2012.

La Constitution de 2014 prévoit le dépôt de PLF le 15 octobre, soit 10 jours plus tôt que prévu dans la LOB. L'ARP dispose jusqu'au 10 décembre pour se prononcer sur le PLF, soit en tout 56 jours pour examiner le texte. Ce délai est bien inférieur à celui d'environ trois mois laissé dans la majorité des pays membres de l'OCDE au parlement pour examiner et débattre du PLF de l'année.

Il convient, toutefois, d'observer que la date du 15 octobre constitue une limite ; l'exécutif conserve, dès lors, le loisir de soumettre plus tôt le PLF à l'ARP. Aussi pourrait-il décider d'avancer la date de dépôt, d'abord, au 1^{er} octobre, et après quelques années d'essai, au 15 septembre.

L'absence d'adoption du PLF par l'ARP

La Constitution de 2014 se montre sévère vis-à-vis de l'ARP lorsqu'elle ne parvient pas à adopter la loi de finances de l'année. Son article 66 prévoit que si la loi de finances n'a pas été adoptée le 10 décembre, le gouvernement se trouve autorisé à mettre en œuvre le budget de l'année antérieure par quarts provisoires relativement aux dépenses et à percevoir les recettes selon les lois en vigueur. Or, dans la majorité des pays membres de l'OCDE, si le budget n'est pas adopté à l'échéance constitutionnelle, les conséquences pour le gouvernement et le parlement sont soit neutres, soit favorables pour le parlement (OCDE, 2014). A l'opposé, en Tunisie, ne pas adopter le budget redonne la main au gouvernement. Si bien que le gouvernement pourrait ainsi *de facto* ignorer le parlement. Naturellement, ces mesures revêtiraient un caractère exceptionnel et manifesteraient des désaccords profonds entre les deux branches fondamentales des pouvoirs publics.

Le droit de vote et d'amendement de l'ARP

Le projet de loi de finances constitue une proposition formulée par le gouvernement au parlement. Il traduit une vision politique, accompagnée de moyens d'actions. Il importe donc qu'il garde sa cohérence. Cependant, la logique parlementaire conduit les élus de la nation à participer à l'élaboration de ces choix par l'intermédiaire de leur droit de modifier les dispositions qui leur sont proposées. De la combinaison de ces deux impératifs naissent la reconnaissance et les limites du droit d'amendement concernant le montant des dépenses et la nature des dispositions figurant dans la loi des finances. Parallèlement, l'introduction de la logique programmatique devrait aussi produire des conséquences sur le droit d'amendement parlementaire. Les modalités du vote de la loi de finances, enfin, déterminent de manière considérable le rôle du parlement dans la définition des choix budgétaires.

Le droit d'amendement parlementaire

Dans nombre de pays de l'OCDE (52 %), le parlement bénéficie de la compétence illimitée d'amender le budget (OCDE, 2014). En Tunisie, il a paru, à l'opposé, nécessaire

d'encadrer sérieusement le pouvoir d'amendement du parlement, en général, et ayant des effets financiers pour l'État, en particulier. En effet, l'article 62 de la Constitution dispose que l'initiative parlementaire des lois est exercée au moyen de propositions présentées par au moins 10 députés. L'article 63 ajoute que : « Les propositions de loi et d'amendements présentées par les députés ne sont recevables que si elles ne portent pas atteinte aux équilibres financiers arrêtés dans la loi de finances. » En complément de cette disposition, l'article 30 de la LOB actuellement en vigueur énonce que « Aucun article additionnel et aucun amendement à un projet de loi de finances ne peuvent être présentés, s'ils ne tendent à supprimer ou à réduire une dépense, à créer ou à augmenter une recette. / Toute proposition de dépenses nouvelles doit être assortie d'une proposition de recettes correspondantes ou d'une proposition d'économie, d'égal montant, sur l'ensemble des dépenses. »

Le projet de LOB reprend ces termes. Il résulte donc de l'ensemble des dispositions précitées que le droit d'amendement des membres de l'ARP en matière financière s'avère réduit de deux points de vue : pour s'exercer, il nécessite la réunion de 10 membres de l'ARP et son domaine se trouve limité. Dès lors, il serait utile d'inviter le gouvernement tunisien, tout en respectant le texte de la Constitution, à réduire le caractère limitatif du droit d'amendement budgétaire des parlementaires et à modifier dans ce sens le projet de LOB.

L'interdiction des cavaliers budgétaires

Il est de plus grande importance que les lois de finances restent conformes à leur objet, et que les débats parlementaires portant sur les lois de finances ne s'éternisent pas. Or, la tentation paraît grande, tant pour le gouvernement que pour les parlementaires, de profiter de la procédure budgétaire pour insérer dans le projet de loi de finances des dispositions étrangères à celui-ci. Dans la tradition des finances publiques tunisiennes, ces mesures prennent le nom de cavaliers budgétaires et sont anticonstitutionnelles. La jurisprudence en la matière se révèle sévère. Si bien que le droit d'amendement parlementaire se trouve fortement contraint.

L'article 9 du projet de LOB reprend cette interdiction en énonçant que « La loi de finances doit se limiter aux dispositions relatives aux ressources et aux charges de l'État. » Elle interdit donc les cavaliers budgétaires, au risque de voir la mesure concernée déclarée institutionnelle au titre, soit de l'article 120 de la Constitution, soit par la voie de l'exception d'illégalité.

Cependant, s'il importe de limiter les cavaliers budgétaires, il demeure essentiel aussi qu'une latitude d'amendement soit laissée aux parlementaires grâce à l'interprétation mesurée de la constitution en la matière.

Le droit d'amendement et le caractère programmatique du PLF

Bien entendu, le droit positif tunisien s'appliquant au projet de loi de finances ne comporte aucune disposition concernant l'instauration de programmes à l'initiative de l'ARP. À l'opposé de la législation de certains États membres de l'OCDE, le projet de LOB, quant à lui, n'a pas abordé ce point et n'a donc pas limité le droit d'amendement parlementaire concernant l'instauration des programmes⁵. L'article 47 du projet de LOB s'en tient à envisager qu'il est possible d'introduire des modifications entre les programmes à la condition qu'elles soient « accompagnées par les modifications

nécessaires des objectifs et des indicateurs ». Ces mesures très raisonnables sont à encourager.

Il semblerait, dès lors, envisageable de faire évoluer le projet de LOB en vue de donner pleinement compétence aux membres de l'ARP pour proposer la création de programmes.

Les modalités du vote

Les modalités, le contenu du vote du projet de loi de finances et la spécialité des crédits, déterminent grandement le sens de l'autorisation parlementaire qui, dans la GBO revêt une valeur forte.

Le contenu du vote

La réforme de 2004 de la LOB⁶, afin de tenir compte de l'affectation des crédits selon des programmes et des missions, avait fait disparaître la distinction entre, d'un côté, les services votés⁷, et, de l'autre côté, les mesures nouvelles (Chikhaoui, 2004)⁸ qui, formaient une part faible du budget de l'État. Cette distinction conduisait le parlement à se prononcer, d'abord, et en une seule fois sur les premiers, puis, sur les seconds. En conséquence, les articles 29 et 30 de la LOB en vigueur subdivisent le vote PLF en plusieurs votes partiels. De la sorte, le parlement ne s'avère pas obligé d'accepter ou de refuser en bloc tout le PLF par une seule décision, et vote par tranche, selon le degré de spécialité déterminé par la LOB. Les prévisions de dépenses font l'objet d'un vote par section et par chapitre pour le budget de l'État. Les prévisions de recettes font l'objet d'un vote par titre pour le budget de l'État. Les fonds spéciaux du Trésor font chacun l'objet d'un vote pour la totalité de leurs recettes. En ce qui concerne les établissements publics, la totalité des recettes et la totalité des dépenses proposées font l'objet d'un vote pour chaque chapitre, c'est-à-dire par référence au ministère de rattachement. À la fin de la procédure, « l'ensemble des dispositions de la loi de finances fait l'objet d'un vote global et final ».

L'article 65 de la Constitution de 2014 énonce également que le vote des lois de finances, de clôture du budget et de ratification des plans de développement, intervient dans les mêmes conditions que les lois ordinaires. Mais l'article 43 du projet de LOB enrichit la portée du vote parlementaire. Il édicte, en effet, que : « La loi de finances est votée dans les mêmes conditions que les lois ordinaires, sous réserve des dispositions suivantes :

- Les prévisions des dépenses du budget de l'État font l'objet d'un vote par mission. Le vote pour la mission des instances constitutionnelles indépendantes se fait par programme spécifique.
- Les autorisations de recettes du budget de l'État font l'objet d'un vote par partie.
- La totalité des recettes des comptes spéciaux de trésor fait l'objet d'un vote global.
- Le nombre global d'effectif de l'État et des établissements publics autorisés fait l'objet d'un vote global.
- L'ensemble des dispositions de la loi de finances fait l'objet d'un vote global et final ».

Ces mesures améliorent donc les conditions d'exercice du droit de vote de l'ARP qui sont un but de la GBO et participent pleinement à sa logique programmatique.

Le principe de spécialité des crédits

Le principe de spécialité des crédits reste un des plus sûrs garants de la préservation de la volonté parlementaire. Il signifie que les crédits autorisés par la loi de finances doivent être affectés à une dépense déterminée, soit par la nature de la dépense (les moyens à mettre en œuvre, par exemple, une dépense de personnel), soit par la destination de la dépense (l'objectif à atteindre, par exemple, l'aménagement du territoire). Mais, une application trop rigide de ce principe empêcherait de couvrir des dépenses dont la nature, par exemple une catastrophe naturelle, ou le montant, demeurent malaisés à déterminer à l'avance. Aussi, le droit financier admet-il des crédits globaux destinés à des dépenses imprévues.

En particulier, l'article 41 de la LOB permet, par décret, l'ouverture de crédits complémentaires par prélèvement sur le chapitre des dépenses imprévues au profit d'autres chapitres pour faire face à des dépenses urgentes et imprévues. Ce prélèvement ne modifie pas le montant global des dépenses autorisé par le parlement dans la loi de finances, car le chapitre des dépenses imprévues figure dans le texte approuvé par lui. Cependant, un montant excessif de crédits pour dépenses imprévues porterait atteinte à la connaissance complète du parlement sur l'utilisation des crédits votés et serait de nature à laisser transparaître une préparation insuffisante du LPF concernant les dépenses à financer en cours d'exercice. Depuis 2012, le montant des crédits globaux destinés à des dépenses imprévues demeure élevé, comme le montre le tableau ci-après :

Tableau 2.1. **Crédits pour dépenses imprévues (titres 1 et 2 de la loi de finances)**

Année	Type de loi	Montant en millions TND	Pourcentage du budget global
2012	LFI	319	1,4 %
2012	LFR	1403	5,5 %
2013	LFI	829	3,1 %
2013	LFR	191	0,7 %
2014	LFI	712	2,5 %
2014	LFR	399	1,4 %
2015	LFI	735	2,5 %

Source : Ministère des Finances (2016).

De manière générale, l'importance de la réserve globale et des réserves ministérielles de crédits non affectées reste aujourd'hui significative en Tunisie, celles-ci servant de manière excessive aux dépenses imprévues par choix politique ou difficulté de gestion (OCDE, 2013). Or, dans les pays de l'OCDE, il est considéré que dans l'intérêt de la transparence financière et de la redevabilité démocratique, le volume des crédits discrétionnaires doit rester limité. Pour ces motifs, il serait bienvenu qu'avec la nouvelle logique programmatique prévue par la future LOB et dans laquelle les crédits se trouvent affectés par programme, le respect du principe de spécialité s'avère mieux garanti.

Les moyens du travail budgétaire et la transparence de l'ARP et de ses membres

Les commissions parlementaires jouent un rôle considérable dans la préparation du travail de l'assemblée plénière. Dans certaines circonstances, elles assument aussi certaines fonctions sans avoir à attendre la décision de cette dernière. De plus, pour que le parlement remplisse complètement ses missions budgétaires, il importe que ses membres disposent des moyens matériels et humaines pour le faire. La GBO crée, enfin, l'occasion d'améliorer la transparence de l'ARP.

Les commissions parlementaires

Les commissions parlementaires occupent une place considérable dans la préparation du travail des assemblées plénières des chambres et le suivi de l'action du gouvernement et de l'administration. L'article 52 de la Constitution de 2014 énonce que : « L'ARP fixe son règlement intérieur (...) ». En application de cette disposition, le parlement tunisien a instauré une commission des finances, ainsi qu'une commission de la réforme administrative, de la bonne gouvernance, de la lutte contre la corruption et du contrôle de gestion des deniers publics. Chaque commission compte vingt-deux membres, les sièges étant attribués proportionnellement au nombre d'élus dans l'ARP de chaque parti politique. La présence de deux commissions chargées du suivi de l'activité financière se rapproche de la pratique de nombreux parlements des pays membres de l'OCDE qui ont instauré un comité pour l'examen de la législation budgétaire et un autre pour la surveillance des finances publiques (par exemple, le Danemark, le Parlement européen, les Pays-Bas)⁹. En Allemagne, la Commission du budget suit exclusivement les demandes et l'emploi des fonds publics, tels que prévus dans le projet de loi de finances présenté par le gouvernement. De plus, elle contrôle en permanence la gestion du budget par le gouvernement, ainsi que les aides financières approuvées dans le cadre de la stabilisation de l'euro.

Il convient également d'observer qu'en Tunisie, de façon très démocratique, comme dans certains pays membres de l'OCDE, à l'instar de l'Allemagne où l'usage veut que la présidence de la commission du budget aille à un membre du plus grand groupe de l'opposition, cette présidence a été attribuée à l'opposition parlementaire.

Les commissions de l'ARP jouissent du droit d'obtenir tous les documents qui leurs paraissent nécessaires (art. 63 du règlement intérieur). Elles sont aussi habilitées à solliciter les contributions d'experts extérieurs et des représentants de la société civile (art. 80) et à organiser des missions d'enquête (art. 84). En règle générale, leurs réunions sont publiques (art. 75). Bien que ces dispositions reflètent les bonnes pratiques internationales, des améliorations pourraient renforcer les attributions de l'ARP par rapport à la GBO. Dans cet ordre d'idées, l'article 63 du projet de LOB prévoit que : « L'Assemblée des représentants du peuple assure le suivi et le contrôle de l'exécution des lois de finances et procède à l'évaluation des rapports annuels de performances et de toute question relative aux finances publiques. ». Ce texte n'attribue pas des pouvoirs particuliers à la commission des finances de l'ARP.

Il serait, cependant, possible d'aller plus loin dans le rôle dévolu à la commission de finances de l'ARP. Par exemple, en France, la commission de finances bénéficie du pouvoir de suivre et de contrôler l'exécution des lois de finances, ainsi que de procéder à l'analyse de toute question relative aux finances publiques. Les présidents et les rapporteurs généraux et spéciaux bénéficient aussi de prérogatives et de droits étendus :

auditionner toute personne jugée utile ; accéder à tout document d'ordre financier et administratif ; demander à la Cour des Comptes des enquêtes dont les conclusions doivent lui parvenir dans les huit mois. En Allemagne, l'entrée en vigueur de la loi de finances ne met pas un terme à la mission du Bundestag. En effet, celui-ci, par le truchement de sa commission du budget, contrôle en permanence l'utilisation des fonds publics. Il revient surtout à la commission de vérification des comptes, une sous-commission de la commission du budget, de surveiller le gouvernement « avec des yeux d'Argus » et de travailler en étroite coopération avec la Cour fédérale des comptes.

Le soutien aux fonctions budgétaires des membres de l'ARP

L'exercice de la fonction parlementaire requiert des compétences et des moyens importants, dépassant souvent les compétences individuelles et techniques des élus politiques et de l'institution parlementaire. La prise de conscience de ces nécessités a été relativement longue et a suivi des chemins différents dans les États membres de l'OCDE. Ces derniers tendent, toutefois, aujourd'hui à accorder un soutien croissant à leurs parlementaires au cours de la procédure budgétaire. Ainsi certains parlements nationaux ont mis en place un bureau parlementaire du budget, fournissant des analyses aux membres des chambres et les aidant à surmonter le caractère souvent très technique des documents budgétaires.

D'autres parlements ont affecté du personnel aux comités des finances et du contrôle budgétaire à cet effet. Par exemple, en Corée du Sud, il existe un bureau parlementaire de la politique budgétaire, spécialisé et composé de 40 personnes. Ensuite, la Commission spéciale du budget bénéficie du soutien d'analystes budgétaires et de conseillers juridiques. Chaque membre du Parlement dispose de ses propres assesseurs en matière politique, dont la rémunération est versée par le Parlement. Enfin, les partis politiques reçoivent des fonds, en vue de faire appel à des analystes des questions financières et budgétaires. Aux États-Unis, *the Government Accountability Office* (GAO) appartient au pouvoir législatif fédéral. Il est l'organisme non-partisan, d'audit, d'évaluation et d'investigation du Congrès, chargé du contrôle des comptes publics du budget fédéral du pays. En 2010, il employait 3 350 agents et son budget s'élevait à 571,1 millions USD¹⁰.

L'article 52 de la Constitution tunisienne de 2014 énonce, quant à lui, que « L'État met à la disposition de l'Assemblée des représentants du peuple les ressources humaines et matérielles nécessaires au député pour la bonne exécution de ses fonctions ». Dès lors, il est clairement prévu que les membres de l'ARP doivent jouir de tous les moyens de leur mission. Sans aller jusqu'à la création d'une instance budgétaire directement rattachée à l'ARP, largement redondante avec la Cour des Comptes à laquelle cette dernière peut recourir en vertu des dispositions constitutionnelles, et dont le coût serait très élevé, il s'avèrerait souhaitable que le parlement tunisien mette en œuvre des réformes lui accordant des outils de contrôle budgétaire. Dans cet esprit, il devrait allouer des crédits suffisants et instaurer des formations internes et externes, en vue de familiariser les parlementaires avec leurs droits budgétaires et les moyens pour peser dans les discussions budgétaires. Il apparaîtrait également bon qu'il offre à ses membres un plus grand nombre de collaborateurs qualifiés, et renforce sa coopération avec la Cour des Comptes et la société civile.

La transparence parlementaire

La clarté de la gestion financière s'applique au budget de l'ARP et au patrimoine et aux intérêts de ses membres.

Le budget de l'ARP

Les parlements constituent les gardiens de l'intérêt public du point de vue budgétaire. Leurs modalités de fonctionnement requièrent, partant, de se révéler exemplaires, transparentes et responsables sur le bon usage des deniers publics. Le budget du Parlement doit ainsi être soumis au contrôle externe et indépendant de l'instance nationale d'audit. En Tunisie, il est prévu que le budget de l'ARP soit soumis à la Cour des Comptes qui en contrôle la régularité.

Dans cet ordre d'idées, l'ARP pourrait adopter d'autres pratiques de transparence, comme :

- la publication de son budget (ainsi que les résultats des audits pertinents de la Cour des Comptes) sur son site internet ;
- l'introduction d'un registre public où ses membres déclarent leurs dons et contributions reçus ;
- l'établissement d'un registre public des lobbyistes.

Le patrimoine et les intérêts des parlementaires

Actuellement, les membres de l'ARP ne se trouvent pas légalement tenus de déclarer leurs biens lors de leurs prise et fin de fonctions¹¹. Or, comme l'a indiqué le G 20 en 2012 dans ses « principes de haut niveau sur la déclaration de leur patrimoine par les agents publics »¹², l'obligation déclarative constitue un moyen très efficace de lutter contre la corruption et les conflits d'intérêts. Les « lignes directrices de l'OCDE sur la gestion des conflits d'intérêts dans le service public » abondent dans le même sens (OCDE, 2005). De plus, la confiance des citoyens dans la démocratie et leurs élus a tout à gagner, d'une part, à soumettre les parlementaires à la déclaration de patrimoine et de leurs intérêts détenus, et, d'autre part, à ce que cette obligation soit efficacement respectée. Pour ces motifs, nombre d'États membres de l'OCDE soumettent leurs parlementaires à des déclarations de patrimoine et d'intérêts détenus et ont instauré des systèmes efficaces de contrôle. Ces obligations s'avèrent en conformité avec l'engagement des pouvoirs publics tunisiens en faveur de la transparence de la gestion publique et de la participation de leur pays au partenariat pour un gouvernement ouvert (OCDE, 2016).

Pour ces raisons, il paraîtrait opportun que la législation tunisienne aille plus loin que l'instauration de la déclaration de patrimoine, prévue à l'article 25 de la Constitution, et étende la déclaration aux intérêts détenus, tout en assortissant ces dispositions de sanctions suffisantes dans les cas de violations de la législation. Naturellement, les membres de l'ARP seraient assujettis aux deux déclarations.

Encadré 2.4. Les principales dispositions financières contenues dans l'article 134 de la constitution espagnole

1. Il incombe au Gouvernement d'élaborer le budget général de l'État et aux Cortès générales de l'examiner, de l'amender et de l'adopter.
2. Le budget général de l'État aura un caractère annuel et comprendra la totalité des dépenses et des recettes du secteur public de l'État. On y consignera le montant des avantages fiscaux qui intéressent les impôts de l'État.
3. Le Gouvernement devra présenter au Congrès des députés le budget général de l'État au moins trois mois avant l'expiration de celui de l'année précédente.
4. Si la loi de finances n'est pas adoptée avant le premier jour de l'exercice budgétaire correspondant, on considérera que le budget de l'année précédente est automatiquement prorogé jusqu'à l'adoption du nouveau budget.
5. Après l'adoption du budget général de l'État, le Gouvernement pourra présenter des projets de loi comportant une augmentation des dépenses publiques ou une réduction des recettes correspondant au même exercice budgétaire.
6. Toute proposition ou tout amendement qui entraînerait une augmentation des crédits ou une réduction des recettes budgétaires devra recevoir l'accord du Gouvernement pour suivre son cours.
7. La loi de finances ne peut pas créer d'impôts. Elle pourra les modifier lorsqu'une loi fiscale matérielle le déterminera.

Source : Constitution espagnole (s.d.) www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionFRANCES.pdf (consulté le 2 avril 2016).

Recommandations

Il serait suggéré de :

1. Renforcer la coordination entre le ministère des Finances et celui du Développement, et de réduire sensiblement les chevauchements dans les compétences nuisant à la clarté du partage des missions entre ces deux ministères lors de la préparation du PLF.
2. Renforcer le CGABE, en vue de donner une plus grande cohérence aux finances publiques : a) en lui donnant une plus grande latitude vis-à-vis des crédits de développement ; b) en évitant de procéder à des augmentations des charges de personnel sans inclure dans cette décision l'analyse sur la situation générale des finances publiques, dont le CGABE s'avère le gardien.
3. Associer l'ARP à la préparation de la loi des finances, et ce en : a) instaurant en mai ou juin un débat d'orientation budgétaire, b) accompagnant ce débat d'un rapport du gouvernement sur l'évolution de l'économie nationale, sur les orientations des finances publiques et présentant la liste des missions, programmes et des indicateurs de performance associés à chacun de ces programmes, envisagés par la loi de finances de l'année suivante.
4. Avancer le dépôt du PLF. En effet, le 15 octobre constitue la date limite de ce dépôt ; l'exécutif conserve, dès lors, le loisir de soumettre plus tôt le PLF à l'ARP. Aussi, pourrait-il décider d'avancer la date de dépôt, d'abord, au 1^{er} octobre, et après quelques années d'essai, au 15 septembre.

Recommandations (suite)

5. Réviser le projet de LOB en vue : a) d'accroître le droit d'amendement en matière budgétaire des membres de l'ARP, et b) de leur donner pleinement compétence pour proposer la création de programmes.
6. Réduire le montant des crédits inscrits en réserves globale et ministérielles grâce à une meilleure prévision des dépenses de l'exercice suivant.
7. Accroître les moyens matériels et humains de l'ARP et de la commission des finances, en recrutant suffisamment d'agents spécialistes des questions budgétaires en nombre suffisant, donc un nombre important serait affecté à la commission des finances.
8. Améliorer la formation des élus et du personnel administratif de l'ARP sur les questions budgétaires.
9. Renforcer les attributions de la commission des finances : a) les présidents et les rapporteurs généraux et spéciaux pourraient bénéficier de prérogatives et de droits étendus : auditionner toute personne jugée utile ; accéder à tout document d'ordre financier et administratif ; demander à la Cour des Comptes des enquêtes dont les conclusions devraient leur parvenir dans un délai imparti. b) la commission pourrait coopérer directement avec la Cour des Comptes, en mettant en place des rencontres périodiques avec elle sur des sujets déterminés.
10. Améliorer la transparence du parlement par : a) la publication de son budget (ainsi que les résultats des audits pertinents de la Cour des Comptes) sur son site internet ; b) l'introduction d'un registre public où ses membres déclarent leurs dons et contributions reçus ; c) l'établissement d'un registre public des lobbyistes.
11. Instaurer la déclaration de patrimoine et d'intérêts détenus des membres de l'ARP, afin d'améliorer la transparence de la gestion publique, et de renforcer l'engagement de la Tunisie dans le cadre du Partenariat du Gouvernement Ouvert, en matière de transparence et d'intégrité.

Notes

1. La date du 15 octobre, prévue par la Constitution, prévaut donc sur celle du 25 octobre contenue dans la LOB. Le projet de nouvelle LOB intègre la première date.
2. Il convient de noter que l'instauration d'un régime parlementaire en 2014 a eu pour conséquence de rendre inopérantes les dispositions de l'article 23 de la LOB de 1967 établissant que le président de la République arrête sous sa forme définitive le projet de loi de finances de l'année.
3. La DGRE a été créée par le décret n° 2005-492 du 1 mars 2005, modifiant et complétant le décret n° 91-556 du 23 avril 1991, portant organisation du ministère des Finances, et qui a été modifié et complété aussi par le décret n° 2011-2856 du 7 octobre 2011.
4. Décret n° 96-270 du 14 février 1996 fixant les attributions du ministère du développement économique ; décret n° 96-271 du 14 février 1996 portant organisation du ministère du développement économique ; décret n° 2011-457 du 30 avril 2011 portant création et fixant les attributions du ministère du développement régional.

5. Dans la LOLF française, seule une disposition de loi de finances d'initiative gouvernementale peut créer une mission. Le Parlement se trouve habilité à modifier la répartition des dépenses entre programmes au sein d'une même mission.
6. Loi organique n° 2004-42 du 13 mai 2004.
7. Le minimum de dotations que le gouvernement estimait indispensable pour poursuivre l'exécution des services publics dans les conditions qui avaient été approuvées l'année précédente par le parlement.
8. En France, ce n'est qu'avec l'adoption de la loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances que la distinction entre mesures nouvelles et services votés a disparu.
9. D'autres parlements n'ont qu'un Comité des finances (par exemple : France, États-Unis) ou une commission du contrôle budgétaire (Royaume-Uni).
10. Site internet du GAO, www.gao.gov/about/index.html (consulté le 15 avril 2016).
11. La loi n° 87-17 du 10 avril 1967, relative à la déclaration sur l'honneur des biens des membres du gouvernement et de certaines catégories d'agents publics ne concerne pas les parlementaires. Voir : OCDE (2013), *Renforcer l'intégrité en Tunisie : l'élaboration de normes pour les agents publics et le renforcement du système de déclaration de patrimoine*.
12. Site internet du G20 : www.g20.org/load/7809986631 (consulté le 24 mars 2016).

Références

- Chikhaoui, L. (2004), *Précis de finances publiques*, tome 1 : droit budgétaire, centre de publication universitaire, Tunis, 2004, ISBN: 9973-372-20-4, pp. 75-76.
- McCormack, L. (2008), *Les fondements institutionnels favorisant le budget éclairé par la performance, le cas du gouvernement du Canada*, CCAF-FCVI, www.ccaf-fcvi.com/attachments/258_PerformanceBudgeting-FR.pdf.
- OCDE (2016), *Le gouvernement ouvert en Tunisie, Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique*, Editions OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/publications/gouvernement-ouvert-en-tunisie-9789264227170-fr.htm.
- OCDE (2014), *Budgeting practices and procedures in OECD countries*, Editions OCDE, Paris, pp. 93-94, www.oecd-ilibrary.org/governance/budgeting-practices-and-procedures-in-oecd-countries_9789264059696-en.
- OCDE (2013), *Consolider la transparence budgétaire pour une meilleure gouvernance publique en Tunisie*, Editions OCDE, Paris, www.oecd.org/mena/governance/Consolider-la-transparence-budgetaire-pour-une-meilleure-gouvernance-publique-en-Tunisie.pdf, pp. 50 à 56.
- OCDE (2005), *Lignes directrices de l'OCDE sur la gestion des conflits d'intérêts dans le service public*, Éditions OCDE, Paris, www.oecd.org/gov/ethics/49106150.pdf.

Chapitre 3

Les outils de suivi et d'évaluation de la performance

Le chapitre traite des outils de suivi et d'évaluation de la performance dans la GBO, notamment des projets annuels de performance, des rapports annuels de performance et des indicateurs de la performance. Il démontre que les expérimentations conduites actuellement dans les ministères tunisiens sont prometteuses et qu'un travail considérable de constructions des outils a été accompli. Cependant, la mise en œuvre des outils de la performance par les différents ministères reste hétérogène, et le parlement ne les utilise pas suffisamment. Dès lors, il conviendrait de poursuivre la généralisation des outils, améliorer la définition des indicateurs, accroître la relation entre les volets de la performance et budgétaire et créer un comité d'audit des programmes.

Le suivi et l'évaluation de la performance du secteur public forment une question cruciale. En effet, ils constituent la condition de l'efficacité de l'action publique, d'autant plus que les régulations publiques s'exerçant toujours en situation d'asymétrie d'information et le plus souvent hors de toute référence marchande (Bureau et Mougeot, 2007). Le suivi et l'évaluation de la performance requiert de confronter les objectifs, les moyens mis en œuvre et les résultats obtenus. Ils ne se limitent pas à constater le respect d'une norme. Ils cherchent à apprécier les effets directs et indirects d'une politique, d'une réforme, d'une action, d'une mission par rapport aux objectifs fixés ou implicites. Ils imposent la clarification des objectifs des services publics - donc des missions. En même temps, ils organisent le retour d'expérience permettant l'amélioration du service et son adaptation aux évolutions des besoins. Le suivi et l'évaluation de la performance s'inscrivent pleinement dans la nécessité de « s'assurer que la performance, l'évaluation et l'optimisation des ressources font partie intégrante du processus budgétaire. », énoncée dans le principe 8 de la Recommandation du Conseil de l'OCDE sur la gouvernance budgétaire.

Naturellement, le besoin de suivre et évaluer efficacement la performance de l'action publique constitue un des éléments essentiels de la GBO pour les mêmes motifs que ceux immédiatement précités. Mais la particularité de la GBO consiste dans la conception d'instruments spécialement destinée au suivi et à l'évaluation de la performance, qui ont été partiellement employés en Tunisie et que ce chapitre du rapport examine.

Les documents de la performance

Le suivi et l'évaluation de la performance requièrent, pour revêtir une valeur opérationnelle, une informatisation suffisante structurée permettant valablement l'établissement de projets, la prise de décisions et les échanges et comparaisons entre les différents intervenants des politiques publiques. Dans le cadre de la GBO celle-ci passe par les projets annuels de performance (PAP) et les rapports annuels de performance (RAP). Les PAP doivent être déposés au Parlement. Ils donnent lieu, l'année suivante, aux rapports annuels de performances (RAP) qui sont annexés au projet de loi de règlement (PLR).

Le Projet Annuel de Performance

L'élaboration du PAP répond à des principes qui garantissent son efficacité. Parmi les éléments qu'il contient, il faut relever les indicateurs de la performance ainsi que sa démarche d'élaboration.

À partir de l'exemple du PAP de la mission éducation, il deviendra possible de constater que l'administration tunisienne suit assez fermement ces principes.

Description générale des PAP

Le projet annuel de performances (PAP) constitue un des éléments du dispositif de suivi de la performance. Il est conçu pour mieux rendre compte des résultats de l'action publique, sur la base d'une maquette établie par l'unité GBO et le groupe de travail sur le pilotage des programmes selon la performance. Cette maquette figure dans la Circulaire sur la performance de 2012, actualisée en 2015. Elle est insérée chaque année dans la circulaire du Chef du gouvernement relative à la préparation du budget et à la performance. Le PAP décline la stratégie, les objectifs, les indicateurs et les cibles de

résultats des missions attachées aux programmes qui composent le budget de l'État. Il expose les différentes projections financières par programme. L'ensemble des PAP figurent en annexe explicative au projet de loi de finances de l'année $n + 1$.

Les instructions du gouvernement tunisien prévoient que les PAP sont établis par les ministres compétents et les responsables de programmes avec l'appui de l'unité GBO ministérielle¹. Ils sont ensuite adressés au Comité général de l'administration du budget de l'État (CGABE) qui les joint au projet de loi de finances de l'année.

Chaque PAP contient :

- les axes stratégiques de la mission ;
- la stratégie de chaque programme ;
- la présentation du programme, des sous-programmes et des activités ;
- les objectifs et des indicateurs de performances qui lui sont assignés ;
- la justification au premier dinar des crédits demandés à l'ARP ;
- les principaux opérateurs et leurs emplois.

Les PAP sont bâtis à partir de la structure du budget programmatique, issue des politiques sectorielles mises en cohérence avec les grands axes de la politique nationale qui, prend dans certains pays la forme d'une stratégie nationale de développement. La contribution des programmes à l'accomplissement des objectifs prédéfinis, ou leur déclinaison, sera mesurée grâce à des indicateurs de performance.

En application de ces principes ont été élaborés, suivant la même maquette, les PAP ministériels, désormais disponibles sur le site internet de la GBO. Il convient d'observer que comme les missions, les PAP et les RAP restent ministériels, alors que certaines politiques publiques, telle celle de la -recherche scientifique, ou du développement culturel-, mobilisent par nature des crédits et des services rattachés à différents ministères. Sans avoir été en mesure d'examiner la totalité des PAP et des RAP, il a cependant paru utile de présenter le PAP de la mission de l'éducation. En effet, celle-ci concerne un des enjeux fondamentaux du pays et utilise des ressources humaines et matérielles considérables.

L'exemple du PAP de la mission de l'éducation

Le PAP de la mission de l'éducation indique que celle-ci constitue l'une des principales composantes du système national de préparation des ressources humaines et l'un des principaux vecteurs du développement du pays. Ses finalités principales apparaissent les suivantes : construire et développer la personnalité des individus dans des différents niveaux ; enraciner le sentiment de patriotisme chez les élèves et assurer leur intégration dans la civilisation humaine ; assurer une bonne éducation pour tous et acquérir un ensemble de compétences et de savoirs permettant à l'élève d'améliorer son niveau intellectuel et de pratiquer une profession ou un métier. L'enseignement constitue une obligation de 6 à 16 ans. Il est gratuit et garanti à tous les Tunisiens, sans discrimination de sexe, d'origine sociale, de couleur ou de religion.

Ce PAP expose également la politique sectorielle et les orientations de la période. Il constate qu'à la suite des changements intervenus depuis la Révolution de 2011, la mission de l'éducation a adapté ses objectifs et a réajusté ses priorités en accord avec les tendances générales dans le pays. En attendant l'élaboration de réformes stratégiques du

secteur, les orientations actuelles se résument comme suit : améliorer les acquis des élèves ; optimiser l'emploi des technologies de l'information et de la communication dans les programmes d'enseignement ; favoriser l'orientation des élèves au cycle technique et vers les branches scientifiques et technologiques ; diversifier les activités sportives, culturelles et de loisir pour l'élève ; réhabiliter les établissements scolaires ; développer les approches de gestion et de bonne gouvernance ; développer les mécanismes de communication et d'information ; renforcer le rôle de la région ; promouvoir les études et développer une culture de planification stratégique et de prospection.

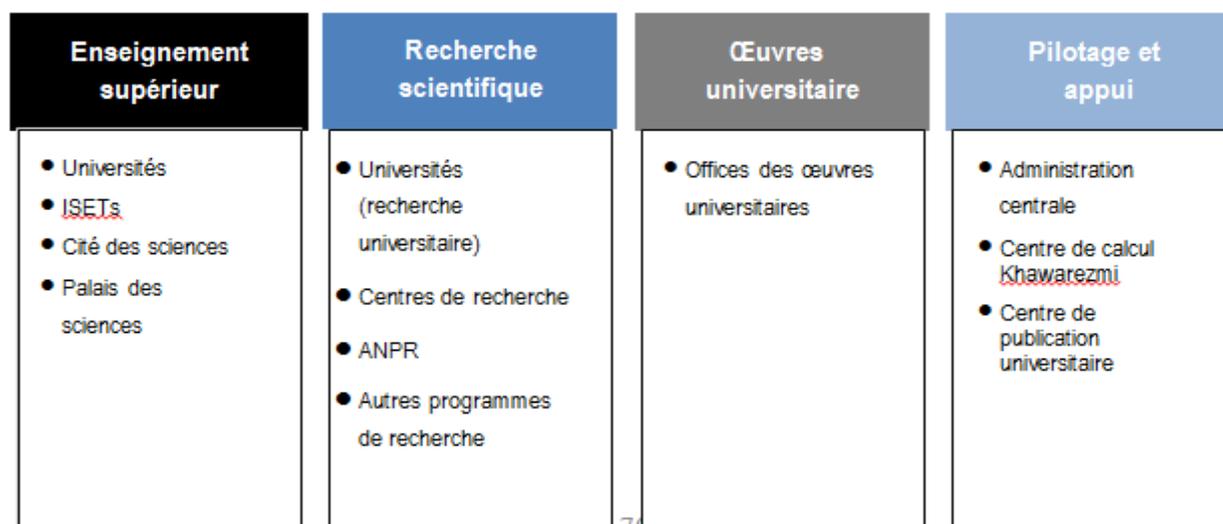
Le PAP contient aussi les principales valeurs chiffrées, en vue de comprendre la place de la politique publique de l'éducation dans l'ensemble des politiques publiques tunisiennes, les priorités établies et les évolutions sur une période de trois ans.

Tableau 3.1. PAP 2014 du ministère de l'enseignement supérieur : répartition par programmes

Unité 1 000 TND	Réalizations 2012		LF actualisé 2013		Propositions 2014		Évolution des crédits de paiement 2013-14	
	Crédits de paiement	Crédits d'engagement	Crédits de paiement	Crédits d'engagement	Crédits de paiement	Crédits de paiement	Montant	%
Programme 1 : enseignement supérieur	808 057	1 011 554	894 469	1 009 887	974 090	974 090	79 621	8,90 %
Programme 2 : recherche scientifique	81 011	119 042	105 530	70 527	97 932	97 932	-7 598	-7,20 %
Programme 3 : œuvres universitaires	247 991	336 947	278 747	273 857	275 927	275 927	-2 820	-1,01 %
Programme 4 : pilotage et appui	44 305	64 558	60 328	52 971	57 331	57 331	-2 997	-4,97 %
Total	1 181 364	1 532 101	1 339 074	1 407 242	1 405 280	1 405 280	66 206	4,94 %

Puis, le PAP procède à une ventilation entre les programmes et sous-programmes.

Figure 3.1. Exemple de mission : enseignement supérieur et recherche scientifique, présentation des programmes et sous-programmes



Source : Unité GBO (2013) PAP du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique ; www.gbo.tn/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=89&Itemid=124&lang=fr.

Les indicateurs de la performance

La présentation générale des indicateurs de la performance et leur comparaison avec ceux du PAP de la mission éducation montre également que la logique programmatique se trouve bien respectée dans la mise en œuvre de la GBO.

Les PAP contiennent des indicateurs visant à suivre les trois dimensions de la performance d'un programme relatives à :

- l'efficacité de la gestion signifiant que pour un même niveau de ressources, la gestion publique parvient à faire croître les résultats de son action à un moindre coût, justifiant ainsi l'emploi des ressources publiques auprès des citoyens ;
- la qualité des services rendus à l'utilisateur ;
- l'efficacité constituant la capacité à atteindre des objectifs socioéconomiques préalablement définis, destinés à améliorer la réalité économique, sociale, environnementale et sanitaire des citoyens.

Les indicateurs de performance se divisent en :

- indicateurs de qualité qui évaluent la qualité attendue de la prestation rendue à l'utilisateur ;
- indicateurs de résultats socioéconomiques qui mesurent le niveau de réalisation des objectifs socioéconomique du programme ;
- indicateurs de produits (ou services rendus) relatifs à la production d'une administration ou d'un service (par exemple, nombre de textes réglementaires adoptés, de contrôles réalisés, d'études conduites), afin de mesurer la performance. Les indicateurs de produits sont souvent employés lorsque la définition d'indicateurs d'effet s'avère difficile ;

Les indicateurs de moyens décrivent le volume (unités physiques), ou la valeur des moyens employés, la disponibilité du personnel, des locaux, les quantités ou les valeurs des intrants (nombre de vaccins distribués).

Le PAP présente un échéancier des crédits de paiement associés aux autorisations d'engagement et la répartition prévisionnelle des emplois par l'État, par catégorie d'emploi, et la justification des variations par rapport à la situation existante.

Exemple des objectifs et indicateurs du programme enseignement supérieur

Objectif	Indicateur	Réalizations			L.F		Prévisions	
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Appui à l'employabilité des diplômés de l'enseignement supérieur.	La capacité d'accueil des spécialités à forte employabilité par rapport à la capacité d'accueil totale	44,2 %	44,6 %	44,3 %	44,5 %	44,2 %	43,9 %	43,5 %
	Nombre des filières co-construites créées	10	10	13	15	20	25	25
	Nombre d'étudiants effectuant un plan d'affaires dans le cadre du PFE	1316	2078	1320	783	1000	1200	1200
Amélioration de la qualité d'enseignement et du taux d'encadrement dans les établissements d'enseignement et de recherche.	Le taux d'encadrement des étudiants.	25,6 %	23,2 %	19,5 %	19,5 %	19,9 %	19,3 %	19,2 %
	Taux des enseignants permanents par rapport au total des enseignants-chercheurs	77,6 %	79,3 %	83,3 %	83,6 %	83,9 %	84,7 %	85,0 %
	Taux d'enseignants du collège A par rapport aux enseignants collège A+B	13,1 %	13,4 %	14,4 %	14,8 %	15,3 %	15,9 %	16,4 %
Développement de l'enseignement à distance et non présentiel.	Nombre des filières à distance créées	10	11	11	12	15	17	18
	Nombre d'étudiants inscrits à des filières de formation à distance et non présentielle.	53 636	63 895	50 517	46 510	55 000	55 000	55 000

Source : Ministère de l'éducation nationale (2014) *PAP du ministère de l'éducation*.

L'élaboration du PAP

Il résulte des entretiens avec les responsables locaux effectués lors de l'évaluation par les pairs que l'élaboration d'un PAP en Tunisie passe par les sept étapes suivantes :

1. L'établissement d'une cartographie administrative de chaque programme s'avère nécessaire, en vue de respecter le principe de spécialité budgétaire, et requiert de préciser le nom et le grade du responsable de programme, les services et projets. La cartographie administrative conduit à regrouper toutes les dépenses d'une mission par programme, y compris les dépenses de personnel et de ventiler les dépenses de projets d'investissement. Au cours de cette étape, il convient de veiller à la cohérence entre les programmes, les structures administratives, les différents intervenants et les projets dans un seul programme.
2. La présentation de la stratégie du programme met en valeur :
 - La contribution de la stratégie du programme aux résultats de la stratégie nationale ou sectorielle accompagnée d'objectifs destinés à améliorer la qualité du service rendu et de l'efficacité dans la gestion des ressources publiques et de l'efficacité de l'action publique ;
 - La définition d'objectifs globaux du programme en nombre limité et représentatif du programme et de sa participation à la stratégie nationale ;
 - La définition d'indicateurs de performance mesurables sur la période retenue (minimum 3 ans), accompagnés de valeurs cibles annuelles, en restant attentif à fixer une année de référence pour la mesure de la performance ;

3. La description du programme et des actions (périmètre et présentation du programme en se fondant sur la cartographie administrative) ;
4. La présentation détaillée des objectifs du programme et des indicateurs associés, en justifiant les choix des indicateurs et des moyens retenus en vue d'atteindre les objectifs. Cette présentation nécessite d'établir une fiche signalétique pour chaque moyen ;
5. La présentation des dépenses du programme par sous-programmes ;
6. L'établissement d'un échéancier des crédits de paiement (CP) liés aux autorisations d'engagement (AE) facilite la compréhension des demandes budgétaires relatives aux projets d'investissement ;
7. La prévision des emplois rémunérés par budget de l'État pour le programme.

Le Rapport Annuel de Performance

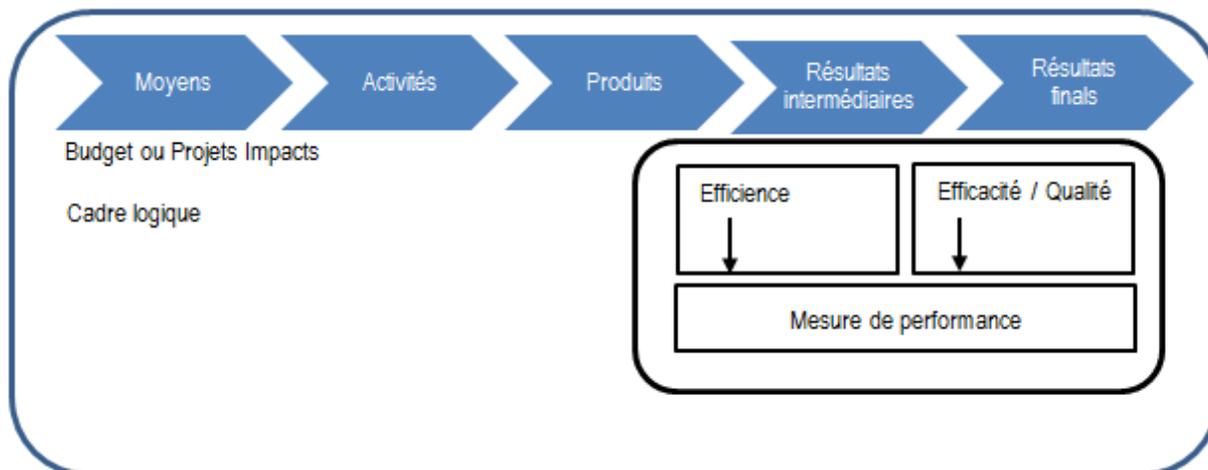
Le Rapport annuel de performance est établi à la fin de la gestion par les ministères (et les responsables de mission lorsque leur institution ne se rattache à aucun ministère). Il accompagne la loi de règlement de l'année n - 1. Il est destiné à assurer une meilleure information du Parlement et renforce son contrôle sur l'exécution de la loi de finances. Il assure aussi deux autres fonctions : d'une part, informer le gouvernement de l'exécution du budget et lui donner l'occasion d'en faire l'évaluation, d'autre part, annexé au PLR, il permet à l'exécutif de rendre compte des résultats obtenus en matière de performance.

Les PAP et les RAP se trouvent présentés selon une structure identique afin de faciliter le rapprochement des documents. Aussi importante que l'exposé des résultats, apparaissent l'analyse et l'interprétation de ceux-ci : explication des écarts entre objectifs (ou cibles) et réalisations, poids du contexte, nouveaux leviers d'action à mobiliser. Dans la procédure d'élaboration du RAP, il importe de mettre en place une méthode de suivi et évaluation des PAP dans les ministères.

- Traditionnellement, dans les pays membres de l'OCDE au cours de la procédure d'élaboration du RAP, participent un comité de suivi et d'évaluation, une cellule opérationnelle de suivi et d'évaluation, des points focaux au niveau des structures opérationnelles, et interviennent la production de rapports trimestriels ou semestriels, et enfin, bien sûr, la production du RAP.
- Dans cette procédure figurent aussi :
 - un plan de travail annuel qui forme un ensemble systématique d'activités effectuées pour concrétiser une action. Ce plan constitue un instrument de mise en ordre et systématisation de l'information significative pour l'application du programme. Il s'applique à une période donnée. Il contient les plans de travail déclinés ensuite en sous-niveaux, le tout restant cohérent avec le budget alloué au ministre ou à l'institution ;
 - un tableau de bord s'avère un outil de pilotage synthétique, global et fort utile. Il aide les responsables à arrêter leurs décisions. Ce tableau présente les indicateurs financiers et non-financiers. Il montre également l'état d'avancement de l'accomplissement des activités que le responsable assume dans le cadre des objectifs qu'il a acceptés.

Les RAP des programmes sont réunis de façon cohérente dans un RAP ministériel.

Figure 3.2. Chaîne des résultats



Source : Ministère des finances (2009) *Suivi de la Performance et Choix des Indicateurs* www.portail.finances.gov.tn/publications/indicateurs-de-performance.pdf.

Résultats de l'expérimentation et l'évaluation de la performance

L'action de l'administration tunisienne a cherché à enraciner la démarche de performance dans ses différents aspects : fixation de la stratégie, définition des objectifs, mise en place d'indicateurs de résultats, rédaction des projets annuels de performance et comptes rendus dans les rapports annuels de performance. Pour ce faire, elle a accompli un travail d'organisation administrative considérable, qui a garanti la production de PAP et des RAP de qualité généralement suffisante, mais dont l'amélioration doit se poursuivre.

Un travail d'organisation administrative considérable

Depuis janvier 2012, l'élaboration du cadre de la performance a fait l'objet d'un travail important tant à l'intérieur de l'administration tunisienne qu'avec des experts internationaux. De manière globale, cette démarche a permis de rester aussi près que possible de la réalité opérationnelle.

Cette démarche, si elle a donné lieu à quelques décisions gouvernementales, a aussi bénéficié de l'engagement actif des responsables des programmes, directeurs des affaires financières des ministères, différentes structures ministérielles centrales et régionales, et opérateurs. En particulier, les Unités GBO ministérielles ont formulé des propositions importantes, en vue d'améliorer la prise en compte de la performance. Elles ont aussi accompagné le déroulement du travail, assuré la coordination, et préparé la documentation nécessaire pour les différentes étapes du projet. Il n'en reste pas moins que la complexité des tâches relatives à la mise en œuvre de la GBO nécessite de renforcer les équipes qui en sont chargées pour répondre aux dispositions de la nouvelle LOB.

En même temps, la préparation des PAP et des RAP nécessite des engagements politiques forts. Ainsi, la circulaire du Premier ministre n° 42 du 23 juin 2012, relative à la préparation du cadre de performance des politiques publiques, spécialement conçue pour les ministères expérimentateurs, a été adressée à l'ensemble des ministères. Elle était destinée à la préparation du budget 2013 et à la présentation du système de la GBO. Elle a défini les concepts de performance, PAP, et RAP et les fonctions et les attributions des acteurs, tels les responsables de programme. Elle a, enfin, présenté le nouveau calendrier de préparation et de discussion budgétaire de la performance.

Le comité interministériel de la GBO du 7 juin 2012 a adopté un protocole d'expérimentation, comprenant la circulaire n° 42, qui ouvre la voie au premier essai de la GBO par les ministères pilotes de la première vague, dès le 1^{er} janvier 2013. Ultérieurement, le comité interministériel de la GBO du 23 décembre 2014 a approuvé l'actualisation de la circulaire sur la performance et du protocole d'expérimentation par l'unité GBO. Ce comité a également accepté la préparation d'un projet de décret organisant les responsabilités managériales des responsables des programmes. Ce texte devrait être adopté prochainement.

Un guide pratique, à destination des gestionnaires, a aussi été élaboré. Ce document vise à faciliter l'entrée dans l'expérimentation, tant dans une approche stratégique qu'opérationnelle et déconcentrée. En vue d'instaurer un système d'information destiné au suivi des indicateurs de performance, une analyse fonctionnelle a été entreprise et un projet de logiciel éducatif de suivi des indicateurs de performance pour le ministère de l'agriculture a été rédigé. Ce logiciel a été préparé de façon progressive et pragmatique, à partir du cadre de performance du ministère qui détermine les objectifs et les indicateurs et de la déclinaison opérationnelle de la GBO dans les services (dialogue de gestion et cartographie opérationnelle). Une version préliminaire du logiciel, répondant aux fonctionnalités demandées, se trouve actuellement testée. Le transfert des fichiers et l'appropriation des programmes sources par les informaticiens du ministère de l'agriculture ont débuté. La validation de la charte de gestion leur permettra, à la fin 2015, d'intégrer des nouvelles fonctionnalités.

Enfin, l'administration tunisienne a eu l'occasion d'évaluer positivement aux mois de septembre de 2013 et de 2014 la démarche d'élaboration des PAP. De même, l'actualisation des dispositions concernant la performance dans de la GBO ont été acceptées par le comité interministériel de la GBO du 23 décembre 2014.

Toutefois, il demeure généralement admis que tous les ministères ne dominant pas de la même manière la procédure de la performance. Ainsi le ministère de l'agriculture, des ressources hydrauliques et de la pêche, le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique, comme le ministère de l'équipement, de l'habitat et de l'aménagement du territoire, se révèlent les plus en avance dans l'établissement d'un système de suivi de la performance.

L'évaluation du contenu des PAP et RAP

L'ensemble des PAP et RAP ont été établis selon la même maquette, qui a partiellement évolué pour répondre plus efficacement aux différents objectifs. La production d'une maquette unique a entraîné un effort considérable destiné à rendre cohérent et plus facilement accessible l'ensemble des documents, mais obligeant à surmonter les particularités des différentes missions et programmes.

Il ressort des entretiens réalisés au cours de l'évaluation par les pairs et de l'étude des PAP et des RAP que :

- Selon les ministères concernés, les PAP ont été annexés aux PLF des années 2012 à 2015 et les PAP 2014 ont été établis. Mais il ne semble pas que l'ARP ait fait référence à ces documents au cours de ses travaux. De surcroît, la dernière loi de règlement qu'elle a adopté porte sur l'année 2010 si bien qu'il apparaît vraisemblable qu'elle n'ait pas examiné les RAP qui lui ont été adressés.
- Les PAP ont été bien structurés et la cartographie des programmes a rendu plus compréhensible les politiques publiques conduites par les ministères, notamment des 2 premières vagues d'expérimentation. Il n'en reste pas moins que la coordination à l'intérieur des ministères avec l'ensemble des structures ministérielles devrait être mieux assurée.
- Le nombre des objectifs (279 objectifs pour 73 programmes, 4 objectifs en moyenne par programme) paraît raisonnable.
- Le nombre d'indicateurs le semble aussi : 681 indicateurs (en moyenne 2 indicateurs par objectif). Dans ce cadre, il faut saluer l'amélioration au cours de la période de trois ans du nombre et de la qualité d'indicateurs de résultats. Cependant, il convient de noter que, d'une part, la qualité des indicateurs des ministères de la première vague est supérieure à celle des ministères des vagues suivantes et, d'autre part, que le nombre d'indicateurs d'activité, de nature quantitative, se réfèrent par exemple à la consommation des ressources davantage qu'aux résultats atteints, se révèle trop important. Aussi, conviendrait-il d'accomplir un effort et d'en réduire le nombre au profit des indicateurs qualitatifs et de résultat.
- Il ressort également de cette évaluation la nécessité de définir plus clairement les responsabilités des acteurs de la GBO (responsables de programme ; directeurs des affaires financières). Ce qui rappelle le besoin d'adopter rapidement le décret fixant les attributions des responsables de programme qui a été préparé par l'administration.
- Les systèmes d'information existant ont permis l'expérimentation de la performance. Mais ils sont aussi montrés leurs limites. Il en résulte donc la nécessité d'un système d'information en mesure de porter pleinement la gestion de la performance.
- Un comité de suivi et d'évaluation de la performance n'est pas instauré. Des cellules opérationnelles de suivi et d'évaluation ont été mises en place dans certains ministères, mais des points focaux au niveau des structures opérationnelles n'ont pas été identifiés.

Encadré 3.1. Le Comité interministériel d'audit des programmes (CIAP) en France

Le Comité interministériel d'audit des programmes (CIAP) était destiné à auditer la qualité des programmes du budget de l'État au regard des prescriptions et principes de la loi organique des finances (LOLF), sans se prononcer sur l'opportunité de la stratégie ou de l'affectation des moyens choisis. L'audit de la qualité des programmes a porté, d'une part, sur leur traduction dans les documents budgétaires (les projets annuels de performances -PAP-, et les rapports annuels de performances -RAP-), et d'autre part, sur leur application opérationnelle dans la gestion des services.

Encadré 3.1. Le Comité interministériel d'audit des programmes (CIAP) en France (suite)

Le CIAP a organisé, dès 2003, des « cycles d'audits ». Ses six premiers cycles ont porté sur des audits de l'ensemble de la mise en œuvre d'un programme : périmètre et structuration en actions, gouvernance et relations avec les autres programmes de la mission ou du ministère ; dispositif de performance (objectifs et indicateurs) ; déclinaison opérationnelle en budgets opérationnels de programme (BOP) et en unités opérationnelles (UO) ; justification des crédits au premier euro (JPE), comptabilité d'analyse des coûts.

À la suite de la montée en puissance de la LOLF et pour approfondir ses travaux, le CIAP a décidé, à partir de son 7ème cycle (2009/2010), de passer des audits généralistes à des audits consacrés à une thématique particulière. Ces audits concernaient le dispositif de performance, c'est-à-dire les objectifs et indicateurs de performance, figurant dans les PAP et les RAP.

Les audits ont été ainsi organisés autour de questions correspondant aux trois dimensions de la qualité d'un dispositif de performance. :

- le dispositif est-il pertinent ? La pertinence marque l'aptitude des objectifs et indicateurs choisis à traduire la performance de manière significative et fidèle (les objectifs reflètent-ils bien la stratégie, les indicateurs mesurent-ils bien la performance ?) ;
- le dispositif est-il fiable dans les informations qu'il produit ? La fiabilité concerne, non la définition de l'indicateur, mais la qualité des données de base et des traitements utilisés. Il s'agit de savoir si la chaîne de production des indicateurs et les dispositifs de contrôle interne présentent une fiabilité suffisante. ;
- le dispositif est-il utilisé ? Il s'agit de "sortir des PAP et des RAP" pour voir si, au-delà de la confection des documents budgétaires, le dispositif de performance est effectivement utilisé dans la gestion des services et dans la conduite des politiques. Les dispositions de la LOLF sont en effet destinées à améliorer, non seulement la qualité de l'information du Parlement, mais aussi le pilotage et la gestion des administrations.

Comment le CIAP fonctionnait-t-il ?

La dimension interministérielle lui permettait de porter une appréciation homogène sur les programmes audités, quels que fussent les missions et ministères concernés. Composé de 18 membres, le Comité comprenait un représentant de chacun des « ministères budgétaires », désigné parmi les membres du ou des corps de contrôle concernés. Il était présidé par un inspecteur général des Finances nommé par le ministre chargé du Budget.

Le CIAP n'avait pas de moyens d'audits propres. Ses auditeurs étaient mis à disposition par les corps de contrôle pour la durée des missions (en général trois mois). Chaque mission était réalisée par une équipe interministérielle, composée de trois auditeurs : un membre du corps de contrôle du ministère dont relève le programme audité (qui est le coordonnateur de la mission), ainsi que deux coéquipiers venant de corps de contrôle d'autres ministères, et apportant ainsi un regard extérieur et complémentaire.

Pour assurer la rigueur et l'homogénéité de ses interventions, le CIAP avait élaboré collégalement des guides d'audit (guide général, guide pratique pour l'audit du dispositif de performance), qui ont été mis à disposition des auditeurs. Dans un souci de transparence à l'égard des services audités, ces outils étaient accessibles en ligne.

Chaque équipe établissait un rapport présentant les constatations effectuées et formulant des recommandations d'amélioration de la mise en œuvre de la LOLF. Au cours de la procédure contradictoire, le rapport était adressé au ministère concerné, qui y répondait. Sur la base de cet échange, le Comité émettait un avis qui exprimait son point de vue propre.

Les documents établis à la suite de chaque audit (rapport des auditeurs, réponse du ministère, avis du Comité) n'étaient diffusés qu'aux acteurs ministériels concernés, ainsi qu'aux institutions bénéficiant d'un droit de communication vis-à-vis des travaux du CIAP (Cour des Comptes, commissions des Finances de l'Assemblée nationale et du Sénat). La seule publication du CIAP était son rapport annuel d'activité qui présentait les enseignements tirés du cycle d'audits écoulé.

Source : Ministère de l'économie et des finances (2016), *Le Comité interministériel d'audit des programmes (CIAP)*, www.performance-publique.budget.gouv.fr/performance-gestion-publiques/acteurs/essentiel/ministere-economie-finances/comite-interministeriel-d-audit-programmes-ciap#.V31JjPI96Uk.

Recommandations

Il serait opportun de :

1. Améliorer la définition des objectifs et les valeurs cibles des indicateurs de mesure.
2. Rendre plus sûr le système de collecte des informations relatives à la performance.
3. Tirer davantage profit dans la gestion de la technique des crédits globalisés, par programme et grande nature de dépenses.
4. Renforcer le lien entre le volet relatif à la performance et le volet budgétaire.
5. Adopter, dans les meilleurs délais, le décret organisant les responsabilités managériales des responsables des programmes.
6. Examiner la création d'un comité interministériel d'audit des programmes.
7. S'assurer que le futur système d'information répondra aux besoins de suivi de la performance.
8. Veiller à ce que le cadre de la performance ne soit pas perturbé par les échéances électorales.
9. Créer des missions interministérielles, afin d'accroître la coopération entre les ministères.
10. Conclure des contrats de performance dans l'administration.
11. Tirer pleinement profit des PAP et des RAP dans toutes les étapes du travail budgétaire et législatif. Pour cela, il appartiendrait à l'Assemblée des représentants du peuple de prendre les mesures d'organisation interne requises.

Notes

1. Pour les premiers exercices, les PAP n'ont pas toujours été élaborés par les responsables de programmes mais parfois par les unités GBO des ministères. En effet, les responsables de programme récemment nommés n'avaient pas l'expérience nécessaire concernant la démarche programmatique et se trouvaient absorbés par leurs nouvelles fonctions.

Références

Bureau, D. et Mougeot, M. (2007), *Performance, incitations et gestion publique*, La Documentation française. Paris, 2007 - ISBN : 978-2-11-006636-7.

Ministère de l'Economie et des finances (2016), *Le Comité interministériel d'audit des programmes (CIAP)*, www.performance-publique.budget.gouv.fr/performance-gestion-publiques/acteurs/essentiel/ministere-economie-finances/comite-interministeriel-d-audit-programmes-ciap#.V31JjPI96Uk.

Ministère des Finances (2009), *Suivi de la Performance et Choix des Indicateurs*, www.portail.finances.gov.tn/publications/indicateurs-de-performance.pdf.

Unité GBO (2013), *PAP du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique*, www.gbo.tn/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=89&Itemid=124&lang=fr.

Unité GBO (2013), *PAP du ministère de l'éducation nationale*, www.gbo.tn/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=89&Itemid=124&lang=fr.

Chapitre 4

L'exécution complexe de la dépense publique

Le chapitre examine la procédure actuelle d'exécution de la dépense publique et les opérations accomplies par l'ordonnateur, le contrôleur des dépenses publiques et le comptable public et leurs interactions. Il rappelle les difficultés de cette dernière ayant conduit dernièrement à l'introduction du contrôle hiérarchisé de la dépense publique. Il relève que ces évolutions n'ont résolu qu'une partie des difficultés de la chaîne de la dépense publique.

Le vote de la loi de finances resterait vain sans l'exécution de ses dispositions. En Tunisie comme dans les pays membres de l'OCDE, cette mise en œuvre donne lieu à un nombre considérable d'actes, effectués par des acteurs différents. Dans le pays, ces opérations se trouvent assurées par l'ordonnateur, le contrôleur des dépenses publiques et le comptable public et forment un système complexe, dont l'efficacité décroît. La prise de conscience de ce phénomène date d'il y a un quart de siècle. Certaines réformes ont été entreprises pour y remédier, sans, toutefois trouver de véritables solutions aux problèmes. Dans le contexte de la GBO, de nouvelles réformes, plus ambitieuses, ont été tentées dernièrement, sans apporter de réponse suffisante aux difficultés systémiques. Or, comme l'indique l'article 7 de la Recommandation du Conseil de l'OCDE sur la gouvernance financière, « gérer et surveiller activement l'exécution du budget »¹ revêt une importance de premier ordre et induit de chercher en permanence l'efficacité et l'efficacité de la dépense publique.

L'exécution traditionnelle de la dépense publique

La gestion traditionnelle des dépenses publiques en Tunisie se caractérise par la division en quatre étapes des opérations de dépense : l'engagement, la liquidation, l'ordonnancement et le paiement. Elle reste également fondée sur la séparation des tâches et responsabilités entre l'ordonnateur et le comptable, la centralisation des fonds dans une trésorerie unique et la tenue d'une comptabilité particulière retraçant l'exécution du budget. Elle s'avère, enfin, assujettie au contrôle budgétaire, administratif, juridictionnel et politique, intervenant sur les actes d'exécution des ordonnateurs et de comptables, tant *a priori* qu'*a posteriori*. Ce contrôle demeure essentiellement de régularité et de disponibilité des crédits et se révèle peu efficace.

Les trois acteurs de la procédure

La séparation des fonctions d'ordonnateur et comptable résulte de deux préoccupations essentielles. D'une part, celle de garantir la sécurité dans la gestion des fonds publics, grâce à l'intervention obligatoire de deux acteurs forcément distincts, en vue d'accomplir toute opération de recette et de dépense ; d'autre part, celle de la division rationnelle du travail des services, en fonction des différents stades d'exécution des opérations. En Tunisie, aux deux acteurs précités, s'ajoute le contrôleur des dépenses publiques, intervenant préalablement à l'engagement de la dépense.

L'ordonnateur est un administrateur de rang élevé qui, assume également des fonctions financières. Il détient l'autorité juridique pour, d'une part, engager la collectivité à effectuer les dépenses, et, d'autre, décider de recouvrer les recettes. Mais, il lui reste défendu de manier les fonds publics. Il tient le compte administratif. À côté de l'ordonnateur principal, figure l'ordonnateur secondaire. Le premier, le ministre, par exemple, tient sa fonction de la loi ou du règlement. Il octroie à l'ordonnateur secondaire une délégation partielle de pouvoir.

Le contrôleur des dépenses publiques² (CDP) est un fonctionnaire appartenant au comité général de contrôle des dépenses publiques, relevant désormais du ministère de la fonction publique, de la gouvernance et de la lutte contre la corruption. Il siège dans le service dépensier. Il lui revient de :

- vérifier la régularité des dépenses de l'État, des établissements publics à caractère administratif et des collectivités locales soumises au contrôle et viser les propositions d'engagement y afférentes ;
- viser les arrêtés instituant et modificatifs des régies d'avances, les arrêtés de nomination des régisseurs ainsi que les demandes d'avances de fonds consenties à ces derniers, les demandes de virement de crédit et les situations trimestrielles et annuelles des dépenses engagées et ordonnancées, que les ordonnateurs sont tenus de transmettre à la Cour des Comptes.

Ainsi, le contrôleur des dépenses publiques vérifie obligatoirement la régularité juridique et la disponibilité des crédits avant que l'ordonnateur procède à l'engagement de la dépense³. Son contrôle porte, en particulier sur l'existence des crédits et la conformité du dossier d'engagement : l'année budgétaire, l'article d'imputation, la disponibilité des crédits, l'objet, l'exactitude d'évaluation de la dépense. Il garantit l'application des dispositions financières de la législation et la conformité de la dépense avec les travaux préparatoires du budget⁴. Sans son visa, aucune dépense soumise légalement à son contrôle n'est susceptible d'engagement ou d'exécution. Le délai de visa reste de six jours francs ; celui-ci écoulé, et en absence de réponse de sa part, la dépense devient exécutoire. Auparavant, le CDP exerçait ses missions de façon systématique, et aujourd'hui, il le fait selon une procédure de contrôle hiérarchisé, comme il sera exposé par la suite.

Le comptable public exécute les dépenses et les recettes, selon les indications de l'ordonnateur, mais sans se trouver subordonné à lui. Il tient le compte de gestion de la collectivité. Il s'avère personnellement et pécuniairement responsable de l'exécution matérielle des opérations financières et du contrôle de leur régularité (Belaïd et Chikhaoui, 2011). Il veille, d'abord, à la régularité de l'assignation du titre de paiement et la qualité de l'émetteur de ce titre, et ensuite, à la production de toutes les pièces justificatives. S'il constate des irrégularités, ou des pièces justificatives manquantes, il se trouve habilité à rejeter l'ordonnancement⁵. Il motive sa décision par écrit à l'ordonnateur qui, à son tour, bénéficie de la possibilité de saisir le ministre des Finances par un rapport écrit et motivé et solliciter de « passer outre la décision du comptable ». Si le ministre acquiesce, le comptable se trouve tenu d'exécuter la décision, mais voit sa responsabilité dérogée.

La procédure classique de la dépense

L'application du budget suit des règles faisant intervenir successivement l'ordonnateur, le CDP, et le comptable public. Concernant les dépenses, trois opérations relèvent de l'ordonnateur (phase administrative) et une du comptable (phase comptable) :

- l'engagement constitue l'acte par lequel l'ordonnateur décide de réaliser une dépense. Il se traduit par l'affectation des crédits nécessaires au règlement de la dépense et revêt deux faces : dans la première, interne à l'administration, l'ordonnateur sollicite du CDP l'accord pour procéder à l'engagement juridique de la collectivité vis-à-vis de la partie tierce ; dans la seconde, d'ordonnateur oblige la collectivité envers ce tiers ;
- la liquidation apparaît comme l'acte destiné à vérifier la réalité de la dette de la collectivité et à fixer le montant de la dépense ;
- l'ordonnancement forme l'ordre de paiement de l'ordonnateur au comptable ;

- le paiement constitue l'acte par lequel le comptable, après avoir procédé aux vérifications prévues par la législation, provoque l'extinction de la dette au profit de son bénéficiaire.

Concernant les recettes, la phase administrative précède, également, la phase comptable :

- par l'émission d'un ordre de recettes (phase administrative), l'ordonnateur constate l'existence d'une dette à l'égard d'une institution et en demande le paiement ;
- le comptable public contrôle, d'une part, la régularité de l'opération, notamment, l'existence de l'autorisation de percevoir la recette, et, procède, d'autre part, à son encaissement (phase comptable).

Le contrôle *a priori* semble généralement efficace sur le plan du contrôle de la régularité (conformité) de la dépense publique puisqu'il empêche son exécution jusqu'à sa régularisation. Par ailleurs, dans leur majorité les agents occupant les fonctions d'ordonnateur, de CDP et de comptable se montrent compétents et possédant une bonne culture administrative. Ils apparaissent aussi ouverts au changement et désireux d'y participer activement. Ils restent, naturellement, très soucieux de participer étroitement aux choix présidant aux évolutions de leurs métiers et prérogatives.

Tableau 4.1. Les contrôles actuels de la dépense publique

Type de contrôle	Contrôle par l'exécutif						Audit externe	
Niveau d'intervention	Contrôle concomitant ou <i>a priori</i>			Contrôle <i>a posteriori</i>			Évaluation des politiques publiques - contrôle juridictionnel - évaluation de la performance	
Rattachement	Présidence de gouvernement		Ministère des finances	Présidence de gouvernement	Ministère des finances	Ministère du domaine de l'État	Autres ministères	Instance constitutionnelle
Structure	Comité Général du Contrôle des Dépenses Publiques	Comité des Contrôleurs d'État	Comptable publics	Contrôle Général des Services Publics	Contrôle Général des finances	Contrôle Général du Domaine de l'État et des Affaires Foncières	Inspections départementales	Cour des Comptes

Les évolutions récentes de la procédure de contrôle

Un équilibre reste indispensable entre les impératifs de l'action et ceux de son contrôle qui contraignent la capacité d'action de l'ordonnateur, et, dans une certaine mesure, l'efficacité de la dépense publique. Constatant que les excès du contrôle rendaient inefficente la chaîne de la dépense en Tunisie, le visa préalable a été aménagé. Depuis 2013, le contrôle hiérarchisé de la dépense publique et la programmation initiale des dépenses et contrôles ont aussi fluidifié la chaîne de la dépense, sans, toutefois, surmonter l'ensemble des blocages que la GBO doit contribuer à affronter.

L'aménagement du visa préalable à l'engagement

Pour pallier des inefficiences déjà anciennes, des aménagements importants ont été apportés par le décret du 31 décembre 1989 au principe du visa obligatoire. D'abord, des engagements globaux des dépenses publiques atteignant au plus 80 % des crédits estimables dès l'origine de la procédure se trouvent autorisés. Ces engagements concernent notamment les rémunérations d'activité, les contributions aux régimes de sécurité sociale, les indemnités accessoires aux traitements et salaires, certaines dépenses de marché public, les dépenses à caractère répétitif et relatives au service de la dette publique et les loyers. Ensuite, des engagements provisionnels sont possibles pour certaines catégories de dépenses, soit de manière facultative (par tiers, le gestionnaire procède à l'engagement de manière discrétionnaire), soit de manière provisionnelle et obligatoire (notamment pour les établissements supérieurs de recherche scientifique et les dépenses supérieures à 300 000 TND). Dans ce cas, et dans la limite d'un tiers des crédits ouverts, l'engagement sans présentation de pièces justificatives s'avère autorisé. Les pièces doivent, cependant, être fournies avant la clôture de la gestion. Enfin, les dépenses occasionnelles de faible montant et les dépenses de caractère secret de la présidence de la République, des ministères de la Défense et de l'Intérieur bénéficient de la dispense du visa préalable (Essoussi, 2013).

Ces évolutions juridiques ne sont, toutefois, parvenues à résoudre qu'une partie des difficultés. Si bien que pour éviter la paralysie du système, des souplesses de gestion d'usage ont été développées. Ainsi, dans les cas d'engagements de dépenses non globales comportant des justifications insuffisantes, les CDP tendent à ne pas s'opposer à un engagement ultérieur tout en formulant une demande de pièces complémentaires à l'ordonnateur. Or, souvent ce dernier ne procède que tardivement à l'envoi des pièces justificatives, provoquant des difficultés d'imputation, en particulier sur l'année budgétaire. Dans ces situations, les CDP ne contrôlent plus la dépense et avalisent automatiquement les demandes des ordonnateurs.

Le contrôle hiérarchisé de la dépense publique et la programmation initiale

Malgré les évolutions précitées, le système tunisien de contrôle demeurait marqué par son exhaustivité et l'absence d'évaluation préalable du rapport entre le coût et le résultat obtenu. Encore une fois, pour surmonter les blocages, un nouvel aménagement du système, participant à la gestion programmatique, a été introduit par le décret n° 2012-2878 du 19 novembre 2012 réformant profondément le visa préalable des dépenses. Ce texte a simplifié les contrôles préalables à l'engagement à travers le contrôle hiérarchisé de la dépense publique et la programmation initiale des dépenses. Il rend désormais obligatoire l'engagement provisionnel de 50 % des crédits ouverts. Il fait, enfin, intervenir de nouvelles notions : d'abord, le contrôle hiérarchisé des dépenses publiques (CHD), et, ensuite, le visa par le contrôleur des dépenses publiques de la programmation initiale des activités budgétaires, établie par le responsable du programme. Ces deux aménagements s'inscrivent dans la gestion budgétaire par objectifs.

Le contrôle hiérarchisé des dépenses constitue une refonte des missions du CDP et le conduit à reconsidérer les conditions d'exercice de sa mission. Les dispositions du décret du 19 novembre 2012 énoncent qu'un contrôle hiérarchisé peut être adopté pour les ministères dont les budgets se trouvent répartis en programmes, au sens de l'article 11 de la loi organique du budget actuellement en vigueur⁶. Les modalités d'application du contrôle hiérarchisé ont été fixées par l'arrêté du Chef du gouvernement du 7 avril 2014, qui le définit comme « l'adaptation des procédures de contrôle *a priori* des engagements

des structures publiques concernées en fonction des risques de gestion et de la qualité de fonctionnement des systèmes de contrôle interne budgétaire »⁷.

Le CHD se trouve instauré en vue d'alléger les procédures d'exécution budgétaire pour chaque ministère. Il consiste dans l'exonération du visa préalable pour les engagements des dépenses dont le montant demeure inférieur à un seuil fixé. Toutes les dépenses entrent dans le champ d'application du contrôle hiérarchisé, à l'exception de celles relatives à :

- des rémunérations ;
- des marchés publics ;
- des opérations présentant un risque élevé.

L'application du contrôle hiérarchisé reste soumise aux trois conditions suivantes :

- la présentation d'une demande auprès du Comité général du contrôle des dépenses publiques ;
- l'engagement de la part des ordonnateurs de la mise en place progressive d'un système de contrôle interne budgétaire, dans un délai de deux ans à partir de l'adhésion au système de contrôle hiérarchisé ;
- l'établissement et la validation d'une programmation annuelle des dépenses par le contrôleur de dépenses publiques⁸.

La poursuite de la modernisation du contrôle de la dépense avec la GBO

Les évolutions précédemment décrites n'empêchent pas le maintien de dysfonctionnements significatifs dans le système de contrôle de la dépense publique. Il devient donc nécessaire d'examiner les moyens techniques de continuer les évolutions le rendant plus efficient.

Les inefficiences persistantes

Des difficultés techniques perdurent dans la chaîne de la dépense publique. Elles s'ajoutent aux défis nés pour le comptable public de l'évolution du CDP et de l'incompatibilité du contrôle préalable avec l'autonomie des collectivités locales. Si bien que par nombre d'aspects, la chaîne de la dépense publique devient globalement inefficente.

Les difficultés techniques restantes

- La liberté de choix du moment de l'engagement, laissée à l'ordonnateur, paraît dans certaines circonstances, de nature à nuire à la transparence des comptes publics et aux intérêts des créanciers de l'administration. En effet, les services publics ont pris l'habitude de retarder l'engagement de leurs dettes vis-à-vis des régies de l'État ou des entreprises publiques, au motif que, soit l'État ne se poursuit pas lui-même, soit son domaine échappe légalement à tout acte de contrainte des créanciers.
- Le nombre excessif de procédures exceptionnelles et dérogatoires porte atteinte au principe d'unité du contrôle. Certes, l'extrême diversité des types de dépenses

rend difficile de les exécuter de façon uniforme⁹. Mais en même temps, parmi ces procédures dérogatoires, une meilleure différenciation devient nécessaire. Un tri serait à accomplir entre celles constituant de simples variantes de la procédure normale et celles dérogeant réellement aux principes de la procédure. En somme, seules les dérogations véritables paraissent admissibles et pour autant qu'un véritable intérêt public existe.

- Dans le système tunisien, l'engagement juridique précède l'engagement budgétaire. Il en résulte que la réservation des crédits d'une dépense intervient seulement après que celle-ci a été décidée, faisant survenir un risque d'indisponibilité des fonds au moment du paiement. Pour ce motif, l'ordre des opérations resterait à inverser : la réservation des crédits (engagement budgétaire) interviendrait avant que la dépense s'avère irréversible (engagement juridique).
- Juridiquement, la liquidation et l'ordonnancement forment deux étapes parfaitement distinctes, donnant lieu à deux opérations différentes : la reconnaissance d'une dette, puis la décision de la payer. Cette distinction présente deux inconvénients : d'une part, elle alourdit inutilement la procédure de la dépense ; d'autre part, elle crée l'occasion, en cas de tension de trésorerie, de différer l'ordonnancement d'une dépense liquidée. Cette distinction induit donc le risque d'arriérés de paiement pendant de la phase administrative de la dépense. Or, ces arriérés – parfois inévitables – restent à inscrire dans la phase comptable. Dès lors, l'opportunité de fusionner en une seule opération la liquidation et l'ordonnancement apparaît sérieusement.
- Le contrôle du service fait et la liquidation de la dépense n'interviennent pas suffisamment en relation avec la tenue de la comptabilité des matières.
- Le contrôle hiérarchisé exclut les dépenses relatives aux marchés publics. Or, un grand pourcentage des crédits de l'État, hors salaires, demeure engagé pour ceux-ci. Bien sûr, les risques élevés de fraude et de corruption et de l'extrême complexité de la réglementation dans la matière incitent au maintien de contrôles puissants. Mais, la bonne exécution des marchés, tant au profit de la collectivité publique que de l'adjudicataire du marché, tient aussi à la réalisation efficace des procédures d'engagement des dépenses et justifierait de nouveaux efforts de simplification de l'engagement de la dépense dans ce domaine.

L'évolution du contrôleur des dépenses publiques, le comptable public et l'autonomie des collectivités locales

L'allègement du contrôle opéré par le CDP a enlevé un soutien au comptable public. De même, la décentralisation, en interdisant le contrôle préalable sur les actes des collectivités locales, met fondamentalement en cause le rôle du CDP sur elles.

Un nouvel équilibre entre le CDP et le comptable public

Le contrôle hiérarchique de la dépense n'a pas résolu la totalité des difficultés de la chaîne de la dépense. En particulier, l'imputation à la ligne et la disponibilité des crédits continuent à se trouver vérifiées, d'abord, par le CDP, et ensuite, par le comptable. Par ailleurs, l'allègement du contrôle opéré par le CDP a eu pour conséquence l'alourdissement des missions revenant au comptable, qui ne peut plus s'appuyer sur le visa du CDP relatif aux opérations préalables à l'engagement de la dépense. Enfin,

l'établissement du contrôle hiérarchique n'a pas atténué le régime de responsabilité du comptable public qui demeure légalement tenu d'effectuer la totalité des contrôles ressortissant de la législation, au risque de voir sa responsabilité personnelle et pécuniaire mise en cause.

Le CDP et l'autonomie des collectivités locales

Comme il a été exposé dans le rapport *Un meilleur contrôle pour une meilleure gouvernance locale en Tunisie : le contrôle des finances publiques au niveau local* (OCDE, à paraître), la Constitution de 2014 énonce fermement, en son article 132, le principe de libre administration des collectivités locales. À ce principe, le texte constitutionnel adjoint ceux de la bonne gouvernance dans la gestion des affaires locales, du contrôle *a posteriori* exercé par des autorités supérieures de l'État sur des autorités subordonnées et se substituant au contrôle préalable ou hiérarchique, et le recours à la justice administrative et financière pour juger les actes des collectivités locales.

Dans le domaine financier, l'article 137 de la Constitution dispose que les collectivités locales gèrent librement leurs ressources dans le cadre du budget adopté conformément aux règles de la bonne gouvernance et sous le contrôle de la justice financière. Engageant des deniers publics, les actes budgétaires se trouvent, par ailleurs, assujettis à un contrôle spécifique, s'ajoutant au contrôle de droit commun des actes administratifs des collectivités locales, qui revient, en règle générale, à la justice administrative.

Il résulte de l'ensemble de ces dispositions que le contrôle *a priori* sur les engagements des dépenses publiques des collectivités locales méconnaîtrait le principe de leur libre administration et les dispositions constitutionnelles prévoyant le passage à un contrôle *a posteriori*. Dès lors, le rôle du CDP vis-à-vis des actes de dépense des collectivités locales ne saurait demeurer dans l'état et a vocation à grandement évoluer.

Le maintien de l'inefficience globale du système

Les entretiens effectués pendant l'évaluation par les pairs ont fait ressortir qu'un certain nombre d'ordonnateurs et gestionnaires estiment que les évolutions intervenues depuis quinze ans dans le système de contrôle de la dépense publique n'ont que partiellement résolu ses inefficiences. Pour eux, le système demeure lent et lourd, au point de devenir bloquant. De plus, selon certains gestionnaires, sous prétexte du contrôle de régularité, les CDP s'arrogeraient un droit de tutelle étranger à la législation. Le système semblerait, enfin, incohérent, car pour des opérations semblables, les contrôles varient selon les ministères et les régions.

Les membres du contrôle général des dépenses publiques font, de leur côté, valoir que la législation les oblige encore à effectuer un nombre très élevé de contrôles. Ils mettent également en avant l'insuffisance des moyens humains et matériels à leur disposition, eu égard au grand nombre d'actes, souvent de petit montant, à viser. Ils observent, par ailleurs, que cet encombrement les empêche de se concentrer sur les dossiers de montant élevé, faisant encourir des risques financiers majeurs à l'État. Ils exposent, enfin, que le retard du visa provient souvent de dossiers mal présentés par les ordonnateurs et de leurs réponses insuffisantes aux demandes de justifications complémentaires, traduisant leur maîtrise imparfaite des procédures et des questions budgétaires ou juridiques.

La poursuite de l'amélioration de la procédure de la dépense

Le projet de LOB, transmis à l'Assemblée des représentants du peuple, contient des améliorations importantes de la procédure de la dépense publique. En effet, la GBO requiert, d'une part, que le budget se trouve exécuté conformément aux objectifs déterminés pendant sa préparation et de son vote, et, d'autre part, que les gestionnaires deviennent responsables de l'allocation des ressources entre les différents objectifs¹⁰. L'équilibre entre les deux exigences se trouve érigé par, d'un côté, la spécialisation des crédits, devant être respectée par le gouvernement dans l'exécution du budget (sous réserve de quelques aménagements), et, de l'autre côté, le degré de souplesse conféré aux gestionnaires et le contrôle auxquels restent soumis les virements et transferts de crédit.

L'article 36 de la LOB actuelle détermine implicitement l'entité de spécialisation de crédit. À l'intérieur d'un ministère, les virements de crédit des dépenses de gestion aux dépenses de développement, et vice versa, sont autorisés dans la limite de 2 % des crédits ouverts dans la partie concernée et les virements sont interdits au profit de la partie rémunérations publiques. Les articles 37 et 38 de cette même LOB soumettent les virements de crédit à des contrôles préalables et accordent peu de souplesse aux gestionnaires. Ainsi pour les dépenses de gestion, les virements de crédits de paiement de paragraphe à paragraphe se trouvent assujettis à l'approbation du ministère des Finances, les virements de sous-paragraphe à sous-paragraphe à celle du chef d'administration - la plupart du temps le ministre concerné. Ces procédures actuelles de contrôle des virements de crédit entre paragraphes et sous-paragraphes s'avèrent bloquantes et nécessitent d'être assouplies.

Le projet de nouvelle LOB propose davantage de souplesse de gestion par le truchement d'une majeure fongibilité des crédits. Cette dernière permettrait aux ordonnateurs d'utiliser indifféremment les crédits relevant de plusieurs lignes budgétaires (paragraphes, articles, voire chapitres actuels, au sein d'une même partie par exemple). Elle attribuerait à l'ordonnateur d'importantes marges de manœuvre, afin d'employer les ressources et modes d'intervention qu'il estime les plus opportuns. Elle allègerait ainsi certaines contraintes traditionnelles dans l'exécution de la dépense publique, telles que les règles et restrictions aux virements, ou les contraintes liées à la disponibilité des crédits et à la bonne imputation des dépenses. Dans cet esprit, l'article 55 du projet de LOB prévoit que le virement de crédits entre des programmes relevant du même chef d'administration pourrait intervenir dans chaque programme, tout en maintenant une limite de 2 % des crédits accordés¹¹. Le virement des crédits entre les programmes serait, de son côté, effectué par décret gouvernemental.

Dans le cadre de la GBO, la fongibilité asymétrique permettrait aussi à un gestionnaire d'utiliser des crédits pour des dépenses pour lesquelles elles n'étaient pas prévues à l'intérieur d'un programme, mais sans qu'il lui soit loisible d'accroître les crédits de personnel en utilisant des crédits prévus pour d'autres natures de dépenses et de diminuer les dépenses d'investissements et les dépenses des opérations financières (article 56 du projet de LOB).

Encadré 4.1. Les procédures particulières de l'exécution du budget au Luxembourg

Les procédures particulières prévues au Luxembourg par la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'État sont susceptibles d'application dans certains cas particuliers :

- les ordonnances de paiement provisoires servent à regrouper des dépenses à faible montant ;
- un comptable extraordinaire peut être désigné pour certaines dépenses, par exemple, les frais d'ambassades ;
- les fonds spéciaux avec report autorisé en fin d'année se trouvent utilisés en vue de gérer des investissements importants ;
- les services de l'État à gestion séparée bénéficient de l'autorisation de reporter les sommes non dépensées en fin d'année. Ils sont également autorisés à utiliser leur budget, y compris certaines recettes, de façon flexible. Cette modalité (Flexibilisierungsklausel) a aussi été appliquée avec succès en Suisse et en Autriche.

Source : Bausch, R., Inspecteur Général des Finances, Pair du Luxembourg ayant participé à l'évaluation par les pairs en Tunisie en mai 2015.

Recommandations

Il paraîtrait souhaitable de :

1. Évaluer l'utilisation que les ordonnateurs font actuellement des nouvelles procédures allégeant le contrôle des dépenses publiques. En effet, l'expérience révèle que ceux-ci se sont souvent montrés réticents à employer les souplesses qui leur étaient accordées dans l'exécution des dépenses de sorte à conserver le confort apporté par le visa préalable du CDP.
2. Examiner les formations à donner aux ordonnateurs et leurs agents qui semblent parfois perplexes face à la complexité de la réglementation et mal armés pour employer ses souplesses.
3. Veiller à ce que le régime des dépenses publiques : a) évite la dissimulation des dettes de l'État et garantisse leur paiement régulier ; b) limite le nombre de procédures financières dérogatoires ; c) prévoit l'engagement financier de la dépense avant l'engagement juridique ; d) fusionne en une seule opération la liquidation et l'ordonnancement de la dépense publique ; e) envisage d'appliquer le contrôle hiérarchique de la dépense aux marchés publics.

Notes

1. Septième principe de la gouvernance budgétaire de l'OCDE.
2. Activité en 2015 du Comité de contrôle de dépenses publiques : 527 000 visas au total, couvrant 27,5 millions de dinars qui se répartissent en ministères et directions régionales, 2 505 entreprises publiques, 24 conseils régionaux et 264 municipalités.
3. Certaines dépenses étaient déjà exonérées du visa du CDP : celles à caractère occasionnel ou secret, soumises à une procédure spéciale, ainsi que les dépenses sur régies d'avance, des postes diplomatiques et consulaires et de certains établissements publics.
4. Arrêté du Premier ministre du 18 novembre 1999, portant approbation du manuel de procédures relatif à la direction générale de contrôle des dépenses publiques au Premier ministre, www.gbo.tn.
5. Article 136 du code de la comptabilité publique : « Avant de procéder au visa pour paiement des ordonnances... le comptable assignataire doit s'assurer sous sa responsabilité : de la disponibilité d'un crédit régulièrement ouvert ; de l'imputation exacte de la dépense au titre, chapitre, section, article paragraphe et sous paragraphe qui la concerne selon sa nature ou son objet ; de la justification du service fait et de l'exactitude de la liquidation° ; du caractère libératoire du règlement ; du visa préalable de l'engagement de la dépense par le service du contrôle des dépenses publiques ; de l'application des règles de prescription et de déchéance ; de la production et de la régularité de toutes les pièces justifiant la dépense ».
6. Article 2 du décret n° 2012-2872 du 19 novembre 2012 relatif au contrôle des dépenses publiques. Les conditions et les règles de ce contrôle ont été déterminées par l'arrêté du chef du gouvernement du 7 avril 2014, portant fixation des conditions et modalités du contrôle hiérarchisé exercé par les contrôleurs des dépenses publiques au niveau des ministères expérimentateurs de la gestion budgétaire par objectifs.
7. Le renouveau du contrôle des dépenses publiques a nécessité un travail réglementaire considérable : l'instruction n° 1 du 19 octobre 2012 sur le contrôle comptable exercé par la DGCPR ; la circulaire de la fonction publique n° 61 du 28 novembre 2012 allégeant le contrôle du CGFP ; le décret du 19 novembre 2012 sur le Contrôle des Dépenses Publiques, publié au JORT n° 95 du 30 novembre 2012 (ce décret prévoit la suppression du contrôle d'opportunité fondé sur l'utilité de la dépense sur les demandes de virement de crédit - ancien article 15 du décret de 1989 - et l'introduction de nouvelles formes de contrôles centrées sur les risques et les dépenses à enjeux) ; l'arrêté du chef de gouvernement du 23 novembre 2013 fixant les modalités de programmation annuelle des dépenses et de visa pour les ministères expérimentateurs de la réforme budgétaire par objectifs ; l'arrêté du chef de gouvernement du 7 avril 2014 fixant les modalités du CHD (ce texte ne concerne que le Titre 1 -dépenses de fonctionnement-).
8. Le programme est visé selon les règles prévues dans l'arrêté du chef de gouvernement du 25 novembre 2013, portant sur les modalités de programmation annuelle des

- dépenses et de visa pour les ministères expérimentateurs de la réforme budgétaire par objectifs.
9. Ainsi DSOP, régies, fonds spéciaux, les dépenses salariales et les charge d'intérêt s'avèrent très différentes des dépenses d'investissement et des frais de mission.
 10. Cf. dans ce sens le paragraphe d du point 7 de la recommandation du conseil de l'OCDE sur la gouvernance budgétaire : Planifier, gérer et surveiller activement l'exécution du budget en° : d) accordant aux ministères et aux organismes publics, dans la limite des crédits ouverts par le Parlement, une certaine marge de manœuvre pour réaffecter des fonds durant l'exercice dans un souci de bonne gestion et d'optimisation des ressources, en conformité avec l'objet général de l'affectation initiale ».
 11. Aucun virement de crédits ne pourrait, en revanche, avoir lieu entre les programmes spécifiques de la mission des instances constitutionnelles indépendantes. Cette limitation se comprend en raison des spécificités de ces institutions et des conditions particulières dans lesquels leurs budgets seront adoptés.

Références

- Belaïd N. et Chikhaoui L. (2011), *Comptabilité publique*, Centre de Publication universitaire, Manoub ISBN : 978-9973-37-695-4a.
- Essoussi, A. (2013), *Finances publiques*, Editions Latrach, Tunis, ISBN 9938-858-33-3, pp. 358-359.

Chapitre 5

Le responsable de programme et le comptable public

Le chapitre analyse la place complexe de l'ordonnateur et la nécessité de créer un statut juridique pour le responsable de programme, lui accordant les moyens de diriger véritablement son programme. Puis, il postule que la GBO fera évoluer de manière cruciale le rôle et le statut du comptable public et recommande de conforter sa place dans le dialogue de gestion, tout en faisant évoluer son régime de responsabilité personnelle et pécuniaire.

En Tunisie comme dans les pays membres de l'OCDE, l'ordonnateur constitue l'agent d'autorité, placé à la tête d'un service, cumulant les fonctions d'administration et le pouvoir de décision financière. À l'instar de certains pays membres de l'OCDE, la législation tunisienne ne détermine pas clairement les responsabilités de l'ordonnateur qui, par ailleurs, ne bénéficie pas toujours des moyens réglementaires, matériels et humains pour remplir ses fonctions. Si bien que dans le contexte de la GBO, le statut, les missions et les moyens de l'ordonnateur se trouvent appelés à évoluer pour le faire devenir le responsable de programme. Parallèlement, avec la GBO, le statut et les fonctions du comptable public changeraient et le conduiraient à une place centrale dans la chaîne de la dépense publique.

Le statut de l'ordonnateur et l'apparition du responsable de programme

Malgré l'importance des missions dévolues à l'ordonnateur, son statut et ses missions, en particulier s'agissant de l'ordonnateur secondaire, restent vagues et ne lui donnent pas les moyens de s'affirmer comme le véritable chef de la gestion publique. Cette pratique s'écarte de la huitième Recommandation du Conseil de l'OCDE sur la gouvernance insistant sur la nécessité, d'une part, de délimiter clairement les attributions et les habilitations de chaque responsable intervenant dans la chaîne de la dépense publique, et, d'autre part, de leur accorder des marges de manœuvres dans la réaffectation des crédits. Sur ce point, en créant le statut de responsable de programme, la GBO se rapproche à bon escient des recommandations de l'OCDE.

Les ambiguïtés sur l'ordonnateur

Aujourd'hui le rôle et les responsabilités de l'ordonnateur paraissent dans nombre de circonstances ambigus. D'un point de vue juridique, la place de l'ordonnateur principal paraît claire puisqu'elle découle de la loi ou d'un règlement. En revanche, le statut de l'ordonnateur secondaire et les conditions de sa nomination se révèlent plus incertaines : délégué, sa nomination dépend de son déléguant qui lui attribue aussi ses pouvoirs, selon des règles parfois confuses. Son rôle dans la hiérarchie s'avère ainsi parfois contesté, alors qu'il lui revient d'assumer le rôle de véritable patron des services. Cette indétermination gêne autant plus l'application de la GBO qui requiert particulièrement, d'abord, la définition claire du rôle des acteurs, et ensuite, la liberté et la responsabilité, tout au long de la chaîne hiérarchique.

Le pendant de l'acceptation d'une mission et de ses moyens se trouve dans le devoir de répondre de ses résultats et de la bonne utilisation des moyens. Dans la gestion publique, deux formes principales de responsabilité existent.

La première forme de responsabilité relève davantage de la faute. Elle figure à l'article 8 du code de la comptabilité publique qui soumet les trois groupes d'ordonnateurs à trois régimes de responsabilité différents :

- Le président de la chambre des députés (aujourd'hui l'ARP¹), les ministres, ordonnateurs de l'État, et les présidents des conseils municipaux, ordonnateurs des budgets des communes, encourent à raison de l'exercice de leurs attributions, les responsabilités prévues par la loi ;
- Les ordonnateurs des établissements publics autres que ceux désignés par décret ;
- Les ordonnateurs secondaires de l'État (Essoussi, 2013).

Ces ordonnateurs principaux encourent une triple responsabilité :

- politique, notamment pour les ministres devant l'ARP susceptible de voter la censure contre le gouvernement en cas d'irrégularité budgétaire ;
- pénale pour violation des règles sur le contrôle financier ;
- civile relativement aux dépenses engagées irrégulièrement et pour lesquelles ils encourent une obligation de payer de leurs propres deniers.

Les ordonnateurs secondaires se trouvent aussi assujettis à une triple responsabilité :

- disciplinaire, pour méconnaissance des règles budgétaires;
- pénale, pour des faits tels que la concussion, la corruption ou le vol de biens publics ;
- civile, en réparation des préjudices causés à la collectivité ou aux tiers.

Les ordonnateurs secondaires et les ordonnateurs des établissements publics, autres que ceux désignés par décret, s'avèrent passibles de la Cour de discipline financière, habilitée à leur infliger des amendes, en raison de la méconnaissance, dans leur intérêt personnel, des règles de l'ordre public financier.

La deuxième forme de responsabilité, beaucoup plus communément mise en œuvre, conduit un agent public à assumer les conséquences de sa gestion devant son supérieur hiérarchique. Dans cette situation, l'agent justifie les résultats de sa gestion, en dehors de toute faute disciplinaire, civile ou pénale. Or, dans l'administration souvent l'agent ne connaît pas exactement les résultats attendus de lui, ni les moyens dont il dispose, ni les outils d'évaluation de son action. Il s'en suit qu'il se trouve dans l'incapacité de déterminer clairement son plan d'action et d'expliquer son activité. Dans d'autres situations, les moyens à la disposition de l'ordonnateur se révèlent insuffisants ou inadéquats au regard de ses missions. Ces carences font naître des comportements attentistes et des frustrations sérieuses parmi les gestionnaires et des dysfonctionnements administratifs graves, que la GBO a cherché à surmonter grâce à l'instauration d'un nouveau mode de responsabilité à l'intérieur du programme.

L'apparition du responsable de programme

En vue de répondre aux difficultés des ordonnateurs, la GBO prévoit l'instauration du responsable de programmes.

L'apparition du responsable de programme

L'article 11 de la LOB de 1967 autorise déjà l'affectation des crédits en programmes, mis ensuite à la disposition de l'ordonnateur principal. Ce dernier, le ministre s'agissant d'une administration centrale, assume la responsabilité de la mission. Dans la pratique, il a été, cependant, observé que la position des délégués et sous-délégués des pouvoirs, notamment du ministre, se révèle parfois malaisée. Or, la gestion publique nécessite l'identification et l'attribution claires des délégations et sous-délégations de pouvoirs et responsabilités, tout au long de la chaîne d'exécution.

Il en résulte que pour rompre avec les errements de la gestion classique, la GBO cherche à affirmer véritablement la place des ordonnateurs secondaires ou délégués, en nommant des responsables de programme. Depuis bientôt trois ans, tous les ministères

ont procédé à la désignation de ces derniers. Mais, en vue de donner un fondement juridique à cette évolution, un projet de décret a été préparé, définissant leur statut et leur attribuant, notamment la compétence de signer toute ordonnance de paiement, de virement ou de délégation et tous ordres de recettes.

Désigné par le ministre concerné et sous son autorité, le responsable de programme, (souvent le secrétaire général du ministère, les chargés de mission auprès des ministres, les directeurs généraux ou les directeurs d'administration centrale), assure l'élaboration et la mise en œuvre d'un programme et de son projet annuel de performances. Il rend compte au ministre concerné de sa gestion et des résultats obtenus, et il constitue l'interface entre le domaine politique et celui de la gestion. Il n'existe, cependant, pas de partage simple de fonctions entre le ministre, responsable du contenu des politiques publiques, et le responsable de programme, assurant son exécution. Il leur revient, partant, d'œuvrer en permanence de sorte à ajuster leurs positions et garantir le respect de la volonté politique, tant de l'assemblée des représentants du peuple que de l'ensemble du gouvernement.

Les fonctions du responsable programme

De manière plus détaillée, les fonctions du responsable de programme le conduisent, d'une part, à préparer la stratégie et le budget du programme, ainsi qu'à organiser le dialogue de gestion, d'autre part, à piloter le programme, et, enfin, à rendre compte et assumer la responsabilité de l'exécution du programme.

En effet, le responsable de programme :

- procède, tout au long du processus de préparation du budget, à l'animation du dialogue de gestion entre tous les intervenants ;
- œuvre à l'adaptation de la stratégie du programme à la stratégie sectorielle du gouvernement ;
- participe à la fixation des objectifs et des indicateurs de performance des programmes conformément à la stratégie du programme ;
- veille à l'élaboration du budget du programme et du cadre de dépenses à moyen terme en concertation avec les autres intervenants ;
- supervise l'opération de répartition des crédits entre les sous-programmes et les activités, et selon la nature des dépenses ;
- élabore le projet annuel sur la performance en concertation avec les autres intervenants ;
- oriente les options budgétaires vers les activités qui contribuent à l'atteinte des résultats escomptés ;
- suit l'exécution du budget du programme ;
- élabore des rapports périodiques à l'attention du ministre concerné ;
- analyse et rend compte des résultats définitifs ;
- et élabore le rapport annuel sur la performance.

L'affirmation attendue du responsable de programme

Malgré les désignations de certains responsables de programme et la préparation d'un décret fixant leurs attributions, de nombreux défis subsistent. En effet, la GBO nécessite de refonder le dialogue de gestion, de placer le responsable de programme au cœur du dispositif de la dépense publique et de faire évoluer la chaîne de la dépense publique.

Des défis qui demeurent

En Tunisie comme dans les pays membres de l'OCDE, le responsable de programme et ses choix de gestion s'intègrent dans une organisation ministérielle complexe avec des leviers qu'il ne maîtrise pas toujours complètement (en particulier, le budget et les ressources humaines). Pour l'instant, les fonctions de responsable de programme dans le pays coïncident majoritairement avec celle de directeur général d'administration centrale. Il ne bénéficie pas, en conséquence, de l'autorité sur les autres directions, ce qui n'assure pas la coordination de la gestion. Parfois, un directeur se trouve nommé responsable de programme sans bénéficier des moyens humains et techniques d'assurer le pilotage réel du programme. D'autres fois, le responsable de programme ne s'implique que faiblement dans la programmation opérationnelle des activités ou projets, si bien que le suivi de l'application du programme opérationnel reste insuffisant. Et de façon récurrente, l'animation imparfaite du dialogue de gestion pendant la préparation et l'exécution du budget, ainsi que la persistance d'une approche hiérarchique plus gestionnaire que managériale, restent à regretter.

Le responsable de programme au centre du dispositif de la dépense publique

Le nouveau dialogue de gestion requiert de placer le responsable de programme au centre du dispositif de la dépense. La GBO, à travers, d'une part, la logique programmatique, et, d'autre part, la globalisation et la fongibilité des crédits, doit accorder au responsable de programme davantage de souplesse dans l'utilisation de ses crédits. Sa liberté s'étendra sur les autres domaines de la gestion, par exemple, les ressources humaines, ou la commande publique. Le responsable de programme assumera, en plus de ces fonctions de « direction opérationnelle par métier² », de nouvelles fonctions, impliquant la coordination et la gestion budgétaire. Afin de remplir ces nouvelles missions, il nécessitera donc d'acquérir de nouvelles attributions et de nouveaux appuis, en premier lieu, celui de la direction des affaires financières ministérielles (DAF). Or, il est ressorti des entretiens de l'évaluation par les pairs, que ces directions demeurent encore insuffisamment impliquées dans la GBO.

Le changement induit par la GBO insufflera à son tour une évolution significative de la DAF. Dans chaque ministère, elle préparera, en lien avec les responsables de programme et ceux des ressources humaines, les décisions d'arbitrage budgétaires. Elle déterminera le cadre pour les décisions ministérielles de gestion et les décisions d'utilisation des ressources. Elle aura également vocation à piloter et coordonner l'analyse des coûts et la consolidation des comptes rendus d'exécution des responsables de programmes. Plus généralement, il lui appartiendra de devenir le conseil, l'expert et l'assistant du responsable de programme. La DAF constituera, en conséquence, un organe de mutualisation des moyens au profit des responsables de programme du ministère.

Malgré l'appui de la DAF, le responsable de programme requerrait aussi le concours du CDP et du comptable, qui deviendraient ses conseillers. Parallèlement, ce responsable

nécessiterait une cellule d'appui, assurant la gestion des ressources et instaurant des instruments de contrôle de gestion.

Il convient, enfin, d'observer que l'article 49 du projet de LOB du 13 novembre 2015 donne une assise législative au gestionnaire public. Il dispose, en effet, que : « Les catégories d'ordonnateurs, des comptables publics et des autres intervenants ainsi que leurs rôles et responsabilités dans l'exécution du budget de l'État sont fixés dans la loi relative à la comptabilité publique »². Cette dernière loi, qui reste à préparer et adopter, constituerait l'instrument de consolidation juridique de la fonction de gestionnaire public. Le décret à venir sur le responsable de programme devrait naturellement se trouver en cohérence avec cette future loi.

Le renforcement du comptable public

Le comptable public se dresse en tant que gardien scrupuleux des deniers publics et acteur de premier ordre du dialogue de gestion. Eu égard à son importance, la GBO ne manquera pas de produire des conséquences considérables sur sa place, son statut et son régime de responsabilité.

L'interrogation sur le comptable public

La GBO conduit à s'interroger sur les missions et la situation juridique traditionnelles du comptable public. En poussant à l'extrême sa logique, il aurait été possible de croire que le comptable public n'était plus indispensable. Différentes raisons semblaient de nature à le laisser croire :

- L'attribution, d'une part, de nouvelles libertés comportant des enveloppes de crédits de plus en plus larges et fongibles aux gestionnaires publics, et, d'autre part, l'extension de nouveaux systèmes d'information automatisant nombre des contrôles traditionnels, mettent en cause la mission de gardien du respect du caractère limitatif des crédits du comptable public ;
- La présence d'un comptable public s'avère également coûteuse : elle induit l'existence de deux chaînes de traitement de travail parallèles et de contrôles réciproques, celle de l'ordonnateur et celle du comptable, pour traiter le même flux d'opérations. Pertinente alors que l'informatique n'existait pas, cette approche paraîtrait aujourd'hui inutilement lourde et coûteuse (tant en moyens humains que financiers) ;
- L'action d'un comptable public, orientée vers le contrôle de la régularité formelle des opérations, ne garantirait ni l'utilisation performante des ressources publiques, ni l'exhaustivité de l'information financière, et ce d'autant plus que la GBO provoque le passage d'une logique de régularité formelle à celle d'une recherche des résultats ;
- Sur le plan comptable, la volonté de transparence tend à généraliser aux entités publiques les principes et les pratiques des entreprises privées. La distinction traditionnelle entre comptabilité publique et comptabilité privée s'estompe ; dès lors, lentement, les règles de la certification des comptes publics se rapprochent grandement des règles du secteur privé ;
- L'introduction d'une comptabilité d'exercice aura deux conséquences : d'abord, elle déplacera le centre de gravité de la comptabilité publique d'une logique de

trésorerie vers celle de la constatation des droits, et mettra ainsi sous l'autorité directe de l'ordonnateur, la valorisation et la saisie des données essentielles (engagements, constatation des droits, charges et produits à rattacher, recensement et valorisation des dépréciations et des risques, etc.), et, ensuite, elle fera de l'ordonnateur le garant de la sincérité et de la fidélité de l'information financière (FONDAFIP, 2010).

- Enfin, l'instauration de la comptabilité d'exercice pure, associée à la certification des comptes publics, conduirait automatiquement à s'interroger sur la place relative du comptable public et de l'ordonnateur. Il serait même envisageable de se demander si cette évolution n'aboutirait pas à l'instauration d'un dispositif à deux vitesses. En effet, les agents mettant en œuvre les crédits du programme, durant et à la fin de son exécution, continueront à rendre compte au responsable de programme de leurs gestions et de leurs contributions aux résultats du programme. En lien avec la phase préparatoire des rapports annuels de performances, cette étape du dialogue de gestion donnera l'occasion à chaque agent mettant en œuvre les crédits du programme d'exposer ses plans d'action et de faire valoir ses besoins au responsable de programme. Dans ce contexte, le comptable public se trouvera poussé vers la périphérie du dialogue de gestion, largement remplacé par le responsable de programme dans son rôle de contrôle.

Dans ces conditions, il serait imaginable, à une échéance de 10 ans, de réfléchir à la suppression du statut particulier du comptable public, par exemple, en autorisant largement le cumul des fonctions d'ordonnateur et de comptable. D'une manière radicale, ce dernier pourrait se voir remplacé par des structures privées, de type bancaire, réalisant les opérations de paiement et d'encaissement décidées par les ordonnateurs publics.

Suivre cette direction se révélerait, en réalité, fort risqué, et sans doute néfaste. Mais les interrogations qui font naître cette proposition ont le mérite de pousser à se pencher sur la nouvelle place du comptable au sein de la GBO.

Le comptable public, axe de la dépense publique

À l'opposé de la disparition du comptable public, la GBO justifie de le placer au centre de la chaîne de la dépense publique. D'abord, l'intégration informatique des procédures provoque des rapprochements entre les services ordonnateurs et comptables. Ensuite et surtout, la certification et l'extension du contrôle interne nécessiteront la convergence des modes opératoires des ordonnateurs et des comptables et la survenance d'un contrôle partenarial entre eux. La participation de l'ordonnateur dans la certification et le contrôle partenarial amélioreront le contrôle du comptable. Si bien que l'analyse du comptable public, bénéficiant en amont d'une étroite coopération de l'ordonnateur, serait d'autant plus efficace. En allant plus loin, l'instauration de « services facturiers », placés sous l'autorité du comptable, permettrait d'intégrer davantage les phases de contrôle, de liquidation, d'ordonnancement et de paiement. Cette rationalisation induirait une réduction nette des délais de paiement aux fournisseurs, évitant à ces derniers des difficultés de trésorerie et à l'État l'application d'intérêts moratoires.

De manière générale dans la logique de la GBO, il appartiendrait au comptable public de devenir le fournisseur de référence des informations financières dans les organisations publiques. Assurant la tenue d'une comptabilité générale, il occuperait une place essentielle dans la consolidation et la certification des comptes. De surcroît, étant le principal producteur des états budgétaires, il jouerait un rôle de premier ordre dans la

qualité de l'information comptable patrimoniale. Enfin, de nouvelles missions de contrôle budgétaire et patrimonial lui reviendraient, contribuant de la sorte à la meilleure maîtrise des risques financiers de l'organisation. Pour ce faire, le comptable public requerrait la maîtrise des systèmes d'analyse de gestion. Dès lors, il se situerait au cœur du dispositif de contrôle interne et d'identification des risques.

Par ailleurs avec la GBO, les comptes publics ne se limitent plus à la seule vision de caisse destinée à optimiser la dépense publique. Ils constituent la traduction d'évènements (économiques, juridiques, de gestion) de l'entité, pour la compréhension desquels l'expertise revêt une grande valeur. L'évolution des systèmes d'information et la complexité des cadres normatifs entraînent aussi un changement considérable du métier de comptable. Ce dernier devrait donc se trouver au centre de la chaîne de la dépense publique. Ce nouveau positionnement le rapprocherait de ses ordonnateurs et renforcerait sa professionnalisation. Et grâce à un conseil pertinent au plus près des préoccupations des élus et des managers publics, il passerait d'une logique de simple teneur de comptes à celle d'expert en comptes publics. Il aura ainsi, d'une part, à maîtriser un cadre réglementaire et un environnement (économique, financier, informatique) complexes, et, d'autre part, à comprendre, anticiper et analyser les évènements de gestion. Cette mutation imposerait au comptable la compréhension et la maîtrise de ces évènements, et sans doute, un effort considérable de formation. L'évolution des interactions entre le comptable et l'ordonnateur obligerait aussi à reconsidérer la nature de leurs relations, voire dans certaines circonstances l'établissement de véritables rapports hiérarchiques. Le besoin d'indépendance du comptable public et les autres relations qu'il entretient avec les ministères de tutelle rendraient, cependant, tout aussi inévitables la préservation de son indépendance vis-à-vis de l'ordonnateur et de sa relation étroite avec le ministère des finances.

Le maintien du statut du comptable public et l'évolution de son régime de responsabilité

La nouvelle place que la GBO accorde au comptable public justifie le maintien de son statut, tout en mettant en exergue la nécessité d'adapter son régime de responsabilité dérogatoire du droit commun, tant public que privé.

Les avantages du statut actuel

La préservation de la distinction de l'ordonnateur et du comptable se fonde, d'abord, sur les avantages de la spécialisation fonctionnelle et les garanties qu'elle apporte à la probité publique. La disparition du comptable public se révélerait, ensuite, coûteuse pour les finances publiques. En effet, les structures privées qui rempliraient ses fonctions actuelles chercheraient à obtenir une rémunération suffisante pour couvrir leurs coûts et dégager un bénéfice. Vraisemblable, cette disparition ne garantirait pas aussi bien que le système actuel le respect de la réglementation de la comptabilité publique, car la responsabilité des agents privés ne se trouverait engagée que sur le fondement de la faute contractuelle ou quasi délictuelle. De surcroît, ce transfert vers le secteur privé ferait naître la défiance dans une population qui, demeure choquée par les détournements massifs de fonds intervenus sous l'ancien régime, et qui, le ressentirait comme une perte de souveraineté nationale au profit d'agents privés. Ces motifs expliquent le maintien du statut du comptable public, mais n'empêchent pas qu'il faille faire évoluer son régime de responsabilité.

Une responsabilité originale

La grande particularité des fonctions comptables consiste à soumettre leurs titulaires à un régime de responsabilité spéciale. Les comptables publics se trouvent, en effet, sous un régime de responsabilité objective pour faute présumée, dérogatoire du droit commun, tant privé que public. Ils sont tenus de réparer leurs erreurs que ceux-ci aient ou non causé un préjudice à la collectivité publique. En effet, ils sont personnellement et pécuniairement responsables pour les actes qu'ils accomplissent ou qu'effectuent les personnes sous leur responsabilité. Leur responsabilité s'étend aux opérations dont ils ont la charge, mais également, aux contrôles qui leurs sont dévolus, à la garde, conservation des deniers, valeurs, produits ou matières qui appartiennent aux personnes publiques ou qui leur sont confiés. Par exemple, dès la constatation d'un déficit dans la caisse d'un comptable public, il lui appartient spontanément de le combler grâce à la totalité de son patrimoine. Cette obligation met le comptable dans l'obligation d'exercer une surveillance continue afin de respecter ses obligations. Elle fait également de lui le gardien de l'ordre public financier et lui donne les moyens de s'opposer aux ordres irréguliers des ordonnateurs ou d'autres comptables publics. Si bien que la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables a longtemps paru la plus sûre garantie de la bonne exécution des missions des comptables et de protection des biens publics.

Leurs fonctions conduisent les comptables publics à se trouver assujettis au contrôle étendu du ministre des finances, notamment par le truchement des structures de contrôle général des finances. Ils sont, par ailleurs, soumis au contrôle de la Cour des Comptes, susceptible de les mettre en débet. Les comptables publics bénéficient, enfin, d'un régime d'atténuation de responsabilité. Ils peuvent, en effet, obtenir décharge ou remise gracieuse du débet par décisions du premier ministre sur proposition du ministre des finances. La question de la responsabilité s'avère dans la pratique extrêmement saillante, et devra évoluer, comme il sera exposé dans la suite de cette étude.

Une responsabilité renouvelée

Différentes raisons justifient d'envisager l'évolution du régime de responsabilité des comptables publics. Nombre d'observateurs familiers des pratiques financières du secteur privé ou de certains systèmes nationaux de finances publiques s'étonnent du déséquilibre entre la sanction attachée à l'inexactitude d'une opération de caisse et la relative impunité concernant la sincérité des comptes. Par ailleurs, la GBO se réfère aux pratiques comptables des entreprises privées, où, comme il a été décrit plus haut, la responsabilité civile du comptable se trouve engagée sur le fondement de sa faute prouvée, entraînant un dommage pour l'entité qui l'emploie. La question de la responsabilité du comptable public acquiert, enfin, une acuité supplémentaire avec l'introduction du CHD du CDP. En effet, cette évolution prive le comptable d'un moyen contribuant à son propre contrôle et alourdit sa tâche. On aurait, dès lors, pu imaginer que le CHD aurait conduit à octroyer des moyens supplémentaires au comptable public. Or, il n'en a rien été. Et dans les faits, le CHD accroît les possibilités qu'il commette une erreur engageant sa propre responsabilité. Cet élément et le caractère souvent disproportionné entre la faute commise par le comptable et la réparation qu'il doit à la collectivité conduisent à songer à l'amendement de son régime de responsabilité.

Il resterait envisageable d'aligner le régime de responsabilité du comptable public sur celui de droit commun des autres agents publics. De la sorte, le comptable ne verrait sa responsabilité appelée qu'en cas de faute de sa part. Cependant, cette hypothèse apparaîtrait comme une atteinte à la culture de ce groupe d'agents, le privant d'une

motivation importante dans le bon accomplissement de sa mission et, en corollaire, d'un moyen essentiel de s'opposer aux requêtes irrégulières des ordonnateurs.

À l'opposé, l'évolution de ce régime, à penser collectivement avec toutes les parties prenantes, pourrait se diriger vers une distinction entre deux types de fautes : celle ayant entraîné la survenance d'un préjudice financier pour la collectivité publique dont les comptes sont tenus et celle ne l'ayant pas fait. Le premier type obligerait le comptable à couvrir la totalité du dommage subi par la collectivité ; le second type serait sanctionné par une amende dont le montant resterait à fixer.

Enfin, il convient d'observer qu'avec la GBO, d'une part, le contrôle du comptable évolue, comme le CDP, vers la recherche de la bonne dépense publique, et, d'autre part, que la séparation entre le comptable et l'ordonnateur se change en collaboration. Dans son contexte aussi le contrôle *a posteriori* ou externe, celui des inspections, se change en audit du fonctionnement des services et en évaluation des résultats obtenus, comme il sera exposé dans le chapitre 8.

Encadré 5.1. Le nouveau régime de responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public en droit français

La loi du 28 décembre 2011 a profondément modifié le régime de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public. Celle-ci suppose désormais : 1) l'existence d'un manquement de sa part à ses obligations ; 2) l'absence de circonstances de force majeure ayant causé ce manquement ; 3) la détermination par le juge des comptes ou le ministre de l'apparition d'un préjudice financier causé à la collectivité publique dont les comptes sont tenus ; 4) lorsque le manquement n'a pas causé de préjudice, l'examen par le juge des comptes des circonstances de l'espèce ; 5) la vérification par le juge des comptes du respect des règles de contrôle sélectif de la dépense, si le ministre envisage d'accorder au comptable une remise gracieuse totale ou un laissé à charge inférieur à un certain montant et lorsque le manquement consiste en un paiement irrégulier et a causé un préjudice.

L'existence d'un préjudice financier joue donc désormais un rôle central dans le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire. En effet, en son absence, seul le juge des comptes peut obliger le comptable à s'acquitter « d'une somme arrêtée, (...) en tenant compte des circonstances de l'espèce ». À l'opposé, en présence d'un tel préjudice, le comptable a l'obligation de couvrir la somme de ses deniers personnels, et le ministre ou le juge l'en constitueront débiteur, s'il ne s'en acquitte pas spontanément.

Le débet n'est plus seulement destiné à rétablir les comptes. Lorsqu'il y a un préjudice, la somme mise à la charge du comptable s'avère destinée à le réparer. En cas d'absence de préjudice, la somme mise à la charge du comptable par le juge des comptes est forfaitaire.

Source : Girardi (2012) *Le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics après « La » réforme*, Gestion & Finances Publiques, n 11, http://gestionfipu.com/Article_novembre_2012.pdf.

Recommandations

Il pourrait être recommandé de :

1. Faire du responsable de programme le véritable chef de son programme. Dès lors, la réflexion sur les missions du responsable de programme et sur les nouvelles relations qu'il entretient avec les autres acteurs de son ministère de rattachement, notamment les directeurs généraux participant à son programme, resterait à poursuivre.
2. Créer un « forum des responsables de programme » favoriserait un débat, tant ministériel qu'interministériel sur le rôle, les missions et les relations des responsables de programme avec tous les participants de la chaîne de la dépense publique.
3. Accorder à chaque responsable de programme les appuis nécessaires au plein exercice de sa mission. Aussi, conviendrait-il de : a) faire évoluer le rôle et les moyens des directeurs administratifs et financiers ministériels (DAF) pour le rapprocher de celui de leurs homologues des grandes entreprises ; b) créer des unités d'appui auprès des responsables de programmes, dotées des moyens humains et matériels suffisants.
4. Informer clairement le responsable de programme de l'étendue de sa mission, ses objectifs et des critères de sa responsabilité. Cette connaissance passerait par : a) l'instauration de manière systématique de lettres de mission du ministre au responsable de programme précisant clairement ses missions, objectifs, moyens et résultats attendus serait un moyen pour cela ; b) l'instauration d'un dialogue régulier et institutionnalisé entre le responsable de mission et les responsables de programme en serait un autre.
5. Donner, dans les meilleurs délais, une base juridique indiscutable au responsable de programme par l'adoption du décret portant sur leur statut.
6. Renforcer l'assise institutionnelle des responsables de programmes par : a) une lettre adressée par le ministre technique désignant un responsable programme au ministre des finances et précisant la mission de ce responsable et ses objectifs ; b) la mise en place d'une charte de gestion déterminant la distribution des fonctions et les modalités du dialogue de gestion ; c) la présentation annuellement par le responsable programme de sa stratégie lors des conférences budgétaires de préparation du LPF.
7. Clarifier du point de vue juridique le régime financier et de responsabilité des ordonnateurs. Cet objectif passerait par : a) l'extension aux ordonnateurs principaux de leur responsabilité devant la Cour de discipline financière ; b) l'évolution du schéma d'organisation des délégations de signature d'ordonnancement, en distinguant la compétence d'engagement de celle de la réalisation matérielle de l'engagement, mais aussi éventuellement entre la compétence d'ordonnateur principal dans la répartition des crédits et la compétence d'ordonnateur secondaire dans l'exécution des dépenses.
8. Affirmer le rôle du comptable public en tant qu'acteur de premier plan de la chaîne de la dépense publique, en le faisant devenir l'expert des comptes publics et le fournisseur de référence des informations financières, et en lui reconnaissant une place essentielle dans la consolidation et la certification des comptes publics.
9. Faire évoluer le régime de responsabilité des comptables publics, en distinguant la faute ayant entraîné la survenance d'un préjudice financier pour la collectivité publique et celle ne l'ayant pas causé. Dans le premier cas, le comptable couvrirait la totalité du dommage subi par la collectivité ; dans le second, il serait sanctionné par une amende dont les modalités et le montant restent à établir.

Notes

1. Le président de la chambre des conseillers, supprimée par la constitution de 2014, était également passible de ce type de responsabilité.

2. Par exemple, au ministère de l'équipement, de l'habitat et de l'aménagement du territoire : directeur général des ponts et chaussées, ou des services aériens et maritimes.

Références

Brault R. et Giguère P. (1997), *Comptabilité de gestion*, Les presses de l'université de Laval, Canada, ISBN 2-7637-7505-5.

Essoussi A. (2013), *Finances publiques*, Editions Latrach, ISBN 9938-858-33-3, pp. 313 et 314.

Fondafip (2010), *Quel comptable pour les comptes au XXIème siècle ?* Paris, www.fondafip.org/c_3_2_Fiche_233_1_Quel_comptable_pour_les_comptes_publics_au_XXIe_siecle_Rapport_public_Juillet_2010_.html.

Girardi, J.L. (2012), *Le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics après « La » réforme*, Gestion & Finances Publiques, n 11, http://gestionfipu.com/Article_novembre_2012.pdf.

Chapitre 6

Le renouveau du contrôle de la performance

Le chapitre présente des exemples de la pratique des pays membres de l'OCDE en matière de contrôle interne, de gestion de la performance et constate que le contrôle préalable de la dépense publique dans ces pays se révèle exceptionnel. Il rappelle également que le contrôle de la performance se rattache à la notion de contrôle de gestion. Il expose enfin les particularités du contrôleur des dépenses publiques en Tunisie et des options susceptibles de guider les autorités tunisiennes dans le choix de leur propre système de contrôle de la performance.

Les aménagements apportés par le CHD et la programmation des contrôles n'ont pas modifié fondamentalement la nature et la portée des contrôles dans la chaîne de la dépense publique, qui demeurent redondants à double titre. D'abord, chaque intervenant surveille l'autre : l'ordonnateur contrôle le comptable ; le comptable contrôle l'ordonnateur ; le contrôleur des dépenses publiques contrôle l'ordonnateur. Ensuite, les actes jugés importants, qui restent nombreux, font l'objet d'un double contrôle : d'abord, par le CDP, et ensuite, par le comptable. De surcroît, ce système ne s'avère pas toujours efficace et n'a pas permis de lutter contre de nombreux abus constatés dans le passé proche. Enfin, comme il a été exposé plus haut, le contrôle des actes financiers des collectivités locales nécessite d'évoluer profondément de sorte à respecter la Constitution de 2014. Il en résulte que la Tunisie se trouve appelée à bâtir un nouveau système de contrôle de la performance.

Or, le renouveau du contrôle constitue un enjeu majeur dans l'instauration d'une gestion par la performance. Un nombre important de pays de l'OCDE se sont engagés dans cette voie avec des résultats positifs, susceptibles d'éclairer les changements en Tunisie. Celle-ci pourrait également s'inspirer de huitième principe de la Recommandation du Conseil de l'OCDE sur la gouvernance budgétaire invitant les pays à « s'assurer que la performance, l'évaluation et l'optimisation des ressources font partie intégrante du processus budgétaire. ». De manière générale, l'évolution tendrait à faire passer le contrôle dans la chaîne de la dépense publique vers un véritable contrôle des risques budgétaires et de la performance.

Le contrôle de la performance dans certains pays membres de l'OCDE

Une grande diversité existe parmi les pays membres de l'OCDE dans la manière d'établir, mettre en place et faire fonctionner leurs systèmes de contrôle de la dépense et de la performance de la dépense publique. Elle découle, en particulier, des différences d'ordre constitutionnel (par exemple, la nature parlementaire ou présidentielle, le caractère fédéral ou unitaire de l'État), ainsi que l'extrême diversité des influences politiques, législatives et culturelles, d'une part, et des structures de gestion du service public, d'autre part. Par ailleurs, de nombreux pays membres de l'OCDE mettent désormais l'accent sur le contrôle *a posteriori*, prenant la forme de l'audit interne. En effet, le contrôle *ex post* permet d'accélérer les engagements et les paiements, tout en étant moins coûteux, et de se concentrer sur les opérations présentant un risque relativement élevé. Les pays membres de l'OCDE ayant passé à l'audit interne ont, toutefois, coutume de ne pas supprimer complètement le contrôle *ex ante*. Ainsi, le plus souvent, les ordonnateurs nécessitent l'accord de la direction financière du ministère des finances pour les engagements dépassant un certain montant, d'une certaine nature ou effectués en vertu de décrets de délégation interne. De surcroît, ces actes réglementaires peuvent viser des risques spécifiques et être modifiés en fonction des circonstances.

L'importance des contrôles préalables au Luxembourg

Le système de contrôle luxembourgeois se caractérise par l'importance des contrôles préalables. Ils sont surtout effectués par la Direction du contrôle financier (DCF), créée par la loi du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'État (LC). Le contrôle vise à s'assurer que les fonds sont correctement comptabilisés et que la réglementation s'avère respectée. Il s'agira à l'avenir d'introduire une forme de contrôle *ex ante* plus souple et moins coûteux que celui exercé actuellement par la DCF. Par

ailleurs, les articles budgétaires seront plus importants et davantage axés sur des programmes et les contraintes juridiques sur les dépenses seront allégées. Par conséquent, les besoins en termes de contrôle de conformité diminueront. En revanche, il y aura davantage de contrôle de la performance, ce qui nécessitera le recours à des audits internes.

Actuellement, les contrôleurs financiers interviennent deux fois. D'abord, ils autorisent les engagements¹ proposés dans un délai maximum de dix jours. Ensuite, ils autorisent les ordres de paiement dans un délai de huit jours. À chaque stade, des retards sont susceptibles de se produire, dus surtout à la nécessité d'obtenir un supplément d'assurance de conformité. Les contrôles sont centrés sur le respect des règles financières et comptables. Outre leur fonction principale, les contrôleurs financiers effectuent des contrôles *a posteriori* dans les 42 services de l'État à gestion séparée.

Le nouveau contrôle de la performance en France

Avec la LOLF la notion de contrôle de la performance apparaît désormais prépondérante en France. Le contrôle de gestion alimente et objective le dialogue de gestion entre les différents niveaux d'administration, en apportant les outils de connaissance des activités, des coûts et des résultats et en améliorant le rapport entre les moyens engagés et les résultats obtenus.

La France a allégé les contrôles *a priori* du contrôle financier par un décret de 2005². Elle a réuni sous le contrôleur budgétaire et comptable ministériel, représentant unique du ministère des finances auprès des ministères dépensiers, les fonctions assurées jusqu'alors par le contrôleur financier et le comptable³. Ce nouveau dispositif ne se trouve plus centré sur la vérification de la régularité des actes. Il tend à éviter les risques budgétaires en agissant, soit au stade de la prévision, soit en cours d'exécution. Il intervient eu égard des risques liés à la nature de la dépense et aux pratiques des services ordonnateurs. Par ailleurs, depuis 2002, les contrôles comptables exhaustifs ont été remplacés par des contrôles hiérarchisés et partenariaux dénommés contrôles hiérarchisés de la dépense (CHD). Ces derniers invitent les comptables à concentrer leurs efforts sur les dépenses financièrement significatives et ou particulièrement complexes.

Le contrôleur général de l'administration d'État espagnol

L'article 140 de la loi générale sur le budget (LGB) espagnol se réfère au contrôle de la gestion économique et financière de l'État, en distinguant le contrôle interne et le contrôle externe. Le second, selon les dispositions de la constitution espagnole, appartient à la Cour des Comptes. Le premier revient au contrôleur général de l'administration d'État (IGAE), qui l'exerce « en toute autonomie vis-à-vis des autorités et autres entités dont il contrôle la gestion ». L'IGAE forme l'organe de contrôle interne de la gestion économique et financière du secteur public de l'État espagnol et le centre de direction et de gestion de la comptabilité publique.

Encadré 6.1. La procédure de contrôle interne au Luxembourg

La Direction du contrôle financier, qui se situe au ministère des Finances, joue un rôle de coordination méthodologique. Les contrôleurs financiers de la DCF sont installés dans les ministères et exercent leurs fonctions avec indépendance. Les effectifs de la DCF totalisent quelque 37 personnes (dont certaines travaillent à temps partiel), quatre contrôleurs financiers en moyenne étant assignés à chaque groupe (un groupe couvre trois ministères en moyenne) en fonction de la charge de travail. Tous les engagements et paiements doivent être approuvés par un contrôleur financier.

Dans un premier stade, le contrôleur financier accorde¹ ou refuse le « visa » qui permet d'engager les fonds. S'il refuse, il informe le ministre concerné et le ministère des Finances. Le ministre concerné rédige alors une réponse officielle que le contrôleur financier peut soit accepter, soit refuser une seconde fois.

En cas de second refus, le ministre peut « passer outre » à condition qu'il y ait suffisamment de fonds disponibles. Cela lui donne une certaine autonomie, mais il doit assumer la responsabilité² politique de sa décision comme le montre bien l'envoi à la Cour des Comptes d'une copie du « passer outre »³. En pratique, cela se produit rarement.

Dans une seconde étape, le contrôleur financier vérifie la régularité juridique et s'assure que les ordres de paiement ont été correctement comptabilisés, puis accorde ou refuse de nouveau son visa. Compte tenu de leurs tâches, les contrôleurs financiers jouent donc au Luxembourg un rôle souvent attribué aux comptables dans la plupart des autres pays membres de l'OCDE.

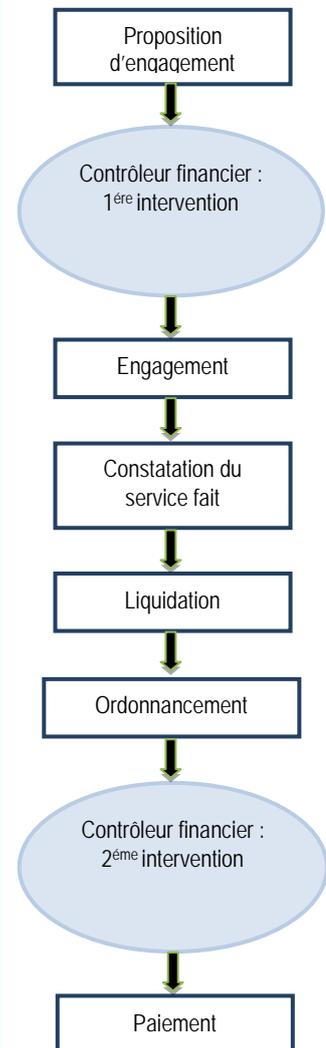
Notes : 1. LC Art.24 (2) Il exerce son contrôle sur pièces et pour autant que de besoin sur place.

(3) En matière de dépenses le contrôle a pour objet de constater :a) la disponibilité des crédits ; b) l'exactitude de l'imputation budgétaire et comptable ; c) la conformité de la dépense aux lois, règlements, conventions et décisions gouvernementales ou ministérielles afférentes ; d) la régularité des pièces justificatives ; e) l'exécution correcte des contrôles internes par l'administration et le respect des procédures.

2. LC Art. 23. L'ordonnateur doit utiliser les crédits budgétaires conformément aux principes de bonne gestion financière.

3. LC Art. 59. Lorsqu'en cas de refus de visa, l'ordonnateur maintient respectivement la proposition d'engagement ou l'ordonnance de paiement, il transmet ses observations au contrôleur financier qui accorde ou refuse son visa dans un délai maximum de six jours ouvrables à partir du jour de la réception de ces observations. Si le contrôleur financier réitère son refus, le ministre du département ordonnateur peut, par un arrêté motivé, passer outre au refus du visa. Toutefois, l'ordonnancement ne peut être effectué en cas d'insuffisance de crédits. La décision du ministre du département ordonnateur est transmise au ministre ayant le budget dans ses attributions, au contrôleur financier pour exécution ainsi qu'à la Cour des comptes.

Source : Bausch R., Inspecteur Général des Finances, Pair du Luxembourg ayant participé à l'évaluation par les pairs en Tunisie en mai 2015.



La LGB détermine les objectifs, le cadre, les principes et les formes d'exercice du contrôle interne. Celui vérifie la gestion économique et financière de l'administration, tant du point de vue de la conformité avec la législation applicable, que de l'efficacité et l'efficience des actions et leur soumission aux principes de bonne gestion financière. Il constitue une fonction spécifique, dont l'exercice se trouve confié à un service administratif jouissant d'une large autonomie fonctionnelle (principe d'autonomie). Il s'exerce par l'intermédiaire d'unités détachées auprès des services gestionnaires (principe de l'exercice décentralisé) qui dépendent de l'IGAE (principe de la hiérarchie interne). Il intervient, enfin, dans toutes les entités du secteur public, mais son intensité et les modalités de son exercice s'avèrent modulées selon les différents types d'entités.

La loi prévoit trois modalités d'exercice du contrôle interne. D'abord, la fonction de vérification intervient par la participation dans la gestion financière de la procédure administrative. Cette démarche tend à vérifier la régularité de tout acte de gestion, préalablement à son approbation. En cas d'irrégularités, l'approbation de l'acte est suspendue jusqu'à ce que les défauts constatés soient amendés. Il s'agit donc d'un contrôle de légalité *a priori*, effectuée sur chaque acte individuel de gestion financière. Ensuite, le contrôle financier permanent est exercé de manière continue sur l'administration, dont il examine la gestion économique et financière, documente les insuffisances et propose des mesures d'amélioration. Il s'agit d'un contrôle concomitant, effectué sur la gestion financière dans son ensemble. Enfin, l'audit des finances publiques constitue une revue systématique de la gestion de l'entité au cours d'une période donnée, afin d'évaluer sa pertinence au regard d'une bonne gestion. Il s'agit d'un contrôle *a posteriori*, portant sur une période délimitée, sur tout ou une partie de la gestion financière d'une entité (Fol, 2010).

Comme l'IGAE, les « *contralorías generales* » du Mexique⁴ et du Chili⁵ forment des organes centralisés au niveau national ou des États fédérés. Les institutions latino-américaines, sont toutefois, indépendantes, et opèrent des contrôles tantôt internes, tantôt externes.

Encadré 6.2. Les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels en France

Depuis janvier 2006, un contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM), placé sous l'autorité du ministre chargé du Budget et dépendant du directeur général des Finances publiques, a été installé auprès des ordonnateurs principaux de l'État de chaque ministère. Il apparaît comme l'interlocuteur du ministère du Budget auprès des ministères. Sa mission consiste à améliorer la sécurité et la fiabilité de la chaîne de la dépense, ainsi qu'à contribuer à la réforme du contrôle financier. Elle lui accorde, partant, une vision globale sur l'activité financière du ministère.

À la fois contrôleur budgétaire et comptable public, le CBCM s'appuie sur les départements distincts du contrôle budgétaire et du contrôle comptable, dont il mobilise les synergies, en vue d'analyser la situation financière des ministères, détecter et maîtriser les risques financiers et évaluer la sincérité des prévisions de dépenses. Le rapprochement de ces deux services sous l'autorité du CBCM facilite une vision globale des processus financiers et d'harmonise les contrôles. Les missions principales du CBCM se déclinent de la manière suivante :

- **La mission de contrôle budgétaire :** en qualité d'autorité assurant le contrôle budgétaire, le CBCM se trouve, spécialement, chargé du visa du document de répartition initiale des crédits et des emplois et du document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits. Il rend, également, un avis au sujet du caractère soutenable de la programmation de chaque ministère. Il veille à la sincérité des prévisions de dépenses et à la maîtrise des risques budgétaires. Il exerce le contrôle *a posteriori* des actes dispensés de visa ou d'avis. Il analyse les circuits et procédures ou les déterminants de la dépense.

Encadré 6.2. Les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels en France (suite)

- **La mission de comptable public** : en tant que comptable public, le CBCM se trouve assignataire des ordres de dépenses et de recettes de l'ordonnateur principal. Il concourt également à la tenue et à l'établissement des comptes de l'État et s'assure de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures comptables. Garant de la qualité comptable des opérations, il contribue à la fiabilité des opérations d'inventaire. En vertu de sa mission générale de conseil, le CBCM assiste les services gestionnaires dans l'application de l'aspect comptable de la LOLF, en particulier grâce au développement du contrôle interne.

La direction du Budget et la direction générale des Finances publiques réunissent régulièrement les onze CBCM en « Comité de pilotage », structure privilégiée de transmission et d'échange d'informations sur les thèmes d'actualité sur les aspects du métier du CBCM.

Source : Ministère des Finances et des Comptes publics (s.d.) www.performance-publique.budget.gouv.fr/cadre-gestion-publique/controle-budgetaire/approfondir/fondamentaux/controleurs-budgetaires-comptables-ministeriels#.V7tUI1vhCM8 (consulté le 15 mars 2016).

Encadré 6.3. L'exemple de l'organisation du service de contrôle budgétaire et comptable ministériel du ministère de la justice français

Le CBCM du ministère de la justice dispose de deux départements. Le premier du contrôle budgétaire comporte une section de la synthèse budgétaire et une autre de la masse salariale et des emplois. Il bénéficie aussi d'un chargé de mission pour les investissements et les établissements.

Le département comptable intègre une cellule de la comptabilité des recettes et un service facturier. Cette dernière constitue le centre de traitement et de paiement unique des factures pour le compte des services centraux rattaché au comptable assignataire. Elle organise le traitement plus efficace de la dépense, supprime les contrôles redondants, réduit les délais de paiement, allège la charge de travail et participe à la qualité comptable du ministère. Le service facturier réunit des cadres des ministères de la Justice et des Finances.

Source : Ministère de la Justice (s.d.) www.archives-judiciaires.justice.gouv.fr/index.php?rubrique=10774&ssrubrique=10831&article=14792 (consulté le 10 mars 2016).

Le rôle essentiel du conseil du Trésor au Canada

Le conseil du Trésor assume la responsabilité des contrôles de gestion dans l'administration publique canadienne. Il délivre des avis et des conseils aux ministères et autres organismes publics sur les questions de comptabilité et de gestion financière. Le ministère ou l'organisme public concerné reste responsable de la vérification et de l'évaluation des contrôles de gestion. Chaque ministère dispose de son propre groupe d'évaluation et d'audit interne, qui rend compte de ses observations au chef de l'organisme ou à une commission d'audit. Le Bureau du vérificateur général jouit d'une influence considérable. Il évalue, au nom du Parlement, le bienfondé des contrôles de gestion et rend compte des insuffisances et des possibilités d'amélioration. Les rapports du Bureau du vérificateur général sont publics.

L'originalité du système allemand

Le système allemand de contrôles de gestion apparaît très original parmi les pays membres de l'OCDE. En effet, les pouvoirs publics n'ont pas établi de dispositif général d'élaboration et d'application des systèmes de contrôle de gestion : chaque composante de l'administration publique et chaque organisme public en détermine le sien. Cependant, en application du principe hiérarchique entre les institutions, l'autorité supérieure se trouve habilitée, d'abord, à ordonner à une instance de rang inférieur l'introduction des systèmes de contrôle de gestion spécifiques, et, ensuite à superviser l'application de ces systèmes.

La Cour fédérale des comptes (*Bundesrechnungshof*) vérifie que les organismes publics appliquent des systèmes de contrôle de gestion efficaces. Si lors de ses contrôles, elle découvre des insuffisances dans les contrôles de gestion, elle se trouve habilitée à recommander des modifications des dispositifs en place.

Le contrôle de gestion au Royaume-Uni

Le ministère des Finances (*Treasury*), l'Office britannique de contrôle (NAO : *National Audit Office*) et la Commission des comptes publics (PAC : *Public Accounts Committee*) constituent les organismes principaux connaissant des systèmes de contrôle de gestion au Royaume-Uni. Le ministère des Finances détermine la manière générale de contrôler les dépenses publiques. Le NAO réalise l'audit externe des dépenses publiques du gouvernement central. Enfin, la PAC s'assure, au nom du parlement, que les dépenses publiques subissent un contrôle approprié.

Par l'intermédiaire d'un manuel de comptabilité publique (*Government Accounting*), le ministère des Finances édicte les normes de contrôle de gestion. Ce document prévoit les principes régissant la comptabilité et les systèmes de contrôle de gestion publics. L'application détaillée de ces directives demeure, toutefois, de la compétence des ministères et autres organismes publics. Ce manuel détermine aussi le rôle du responsable des comptes (*accounting officer*) – le plus haut fonctionnaire d'un ministère ou d'un organisme public. Cet agent devient personnellement responsable de l'exactitude et de la régularité des finances et des comptes de son organisme, ainsi que de la prudence et de l'économie dans son administration. Il lui revient aussi d'éviter les mauvais usages et de garantir l'emploi efficient et efficace des ressources de cet organisme.

Des contrôles très segmentés aux États-Unis d'Amérique

Les États-Unis ont une approche des contrôles particulièrement fragmentée. La constitution du pays énonce les principes du contrôle, telle la justification des recettes et des dépenses des administrations publiques. Des lois fédérales ont explicité ces principes et établi des mécanismes de contrôle. Le *Government Accounting Office* (GAO) forme l'institution supérieure de contrôle des finances publiques, et la direction de la gestion du personnel (*Office of Personnel and Management*), établit les règles et les pratiques des pouvoirs publics en matière de personnel. D'autres lois exigeant des audits financiers et des évaluations annuelles des contrôles de gestion ont, par ailleurs, été adoptées par le Congrès.

En particulier, la loi de 1982 sur l'intégrité financière des directeurs de l'administration fédérale (*Federal Managers Financial Integrity Act*) dispose que le chef de chaque organisme public procédera à une évaluation annuelle des systèmes de ses

contrôle de gestion, rendra compte des résultats de cette évaluation au Président des États-Unis et au Congrès, et formulera des recommandations en vue de corriger les carences. La loi sur les directeurs financiers (*Chief Financial Officers Act*), impose, quant à elle, que les 24 principaux organismes publics soient soumis à un audit financier annuel, le rapport d'audit devant comprendre une évaluation des contrôles de gestion.

Le contrôle de la performance en Tunisie

La démarche de performance tend à établir un dispositif de pilotage des administrations, destiné à améliorer l'efficacité de la dépense publique, en orientant la gestion vers l'atteinte de résultats prédéfinis, en matière d'efficacité socio-économique, de qualité de service, d'efficience, dans le cadre de moyens prédéterminés. Dans ce sens, elle rejoint le dispositif de contrôle de gestion, processus par lequel les dirigeants d'une organisation s'assurent que les stratégies de celle-ci se trouvent mises en œuvre de façon efficace et efficiente. Le contrôle de gestion consiste à améliorer le rapport entre les moyens engagés, l'activité développée et les résultats obtenus, en particulier, grâce à des outils comptables ou statistiques.

De son côté, le contrôle interne constitue l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents, employés par les responsables d'une entité en vue de maîtriser le fonctionnement de leurs activités et apporter une « assurance raisonnable » sur la réalisation de leurs objectifs (fiabilité des informations comptables et financières ; protection des actifs et des ressources financières ; conformité des opérations avec la législation ; optimisation des opérations et de la qualité de gestion).

Ces définitions ne font pas toujours consensus. Il reviendrait toutefois aux autorités tunisiennes d'en tirer l'essence pour instaurer leur propre système de contrôle de la performance en s'inspirant d'exemples de certains pays membres de l'OCDE.

Le contrôle interne

La notion de « contrôle interne » ne reçoit pas la même signification dans tous les pays, ni dans tous les organismes. Il s'avère, cependant, communément admis que son principe « est de s'assurer qu'une organisation exerce ses activités dans le cadre juridique de sa compétence et qu'elle atteint les objectifs de sa mission. » (OCDE, 2005). Cette énonciation n'a pas empêché le principe d'évoluer. Dans la gestion traditionnelle, la seule fonction du contrôle interne restait de veiller à la régularité de la dépense. Allant plus loin, la fonction du contrôle interne budgétaire moderne consiste à assurer, d'abord, la conformité de la dépense publique à l'ensemble des règles, garantir, ensuite, sa performance (efficience, efficacité et économie), et, veiller, enfin, à sa sécurité (inspection et lutte contre la fraude). Comme il a été mentionné plus haut, le contrôle de la performance mesure les résultats stratégiques du pilotage de l'entité publique.

« L'audit interne » diffère du « contrôle interne ». Le premier constitue l'évaluation par un expert professionnel de l'efficacité du système de contrôle interne, aboutissant à des recommandations. L'auditeur se différencie radicalement de l'inspecteur. Il s'avère un conseiller à l'écoute des problèmes, afin de les résoudre, en commun avec le gestionnaire.

Tel que défini par le COSO, le contrôle interne comporte cinq composantes :

- l'environnement de contrôle, qui correspond, pour l'essentiel, aux valeurs diffusées dans l'entité en question ;

- l'évaluation des risques ;
- les activités de contrôle, définies comme les règles et procédures mises en œuvre pour traiter les risques ;
- l'information et la communication, qu'il s'agit d'optimiser ;
- la supervision, c'est-à-dire le « contrôle du contrôle » interne.

Encadré 6.4. Référentiel intégré de contrôle interne du COSO, inspirant ceux des secteurs privés et public

Environnement de contrôle	<ol style="list-style-type: none"> 1. L'organisation démontre son engagement en faveur de l'intégrité. 2. Le conseil d'administration fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne. 3. La direction, agissant sous la surveillance du conseil d'administration, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs. 4. L'organisation démontre son engagement à attirer, former et fidéliser des collaborateurs compétents conformément aux objectifs. 5. L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne.
Évaluation des risques	<ol style="list-style-type: none"> 6. L'organisation spécifie les objectifs de façon suffisamment claire pour permettre l'identification et l'évaluation des risques associés aux objectifs. 7. L'organisation identifie les risques associés à la réalisation de ses objectifs dans l'ensemble de son périmètre de responsabilité et elle procède à leur analyse de façon à déterminer les modalités de gestion des risques appropriées. 8. L'organisation intègre le risque de fraude dans son évaluation des risques susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs. 9. L'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne.
Activités de contrôle	<ol style="list-style-type: none"> 10. L'organisation sélectionne et développe les activités de contrôle contribuant à réduire à des niveaux acceptables les risques associés à la réalisation des objectifs. 11. L'organisation sélectionne et développe des activités de contrôle général en matière de système d'information pour faciliter la réalisation des objectifs. 12. L'organisation instaure les activités de contrôle par le biais de directives qui précisent les objectifs poursuivis, et de procédures qui appliquent ces directives.
Information et communication	<ol style="list-style-type: none"> 13. L'organisation obtient ou produit puis utilise des informations pertinentes et de qualité pour faciliter le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne. 14. L'organisation communique en interne les informations nécessaires au bon fonctionnement des autres composantes du contrôle interne, notamment en ce qui concerne les objectifs et les responsabilités associés au contrôle interne. 15. L'organisation communique avec les tiers au sujet des facteurs affectant le bon fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.
Pilotage	<ol style="list-style-type: none"> 16. L'organisation sélectionne, met au point et accomplit des évaluations continues et ponctuelles, afin de vérifier si les composantes du contrôle interne sont bien mises en place et fonctionnent. 17. L'organisation évalue et communique les faiblesses de contrôle interne en temps voulu aux responsables des mesures correctrices, notamment à la direction générale et au conseil d'administration.

Source : Ki-Zerbo, B. (2013) *Plaidoyer pour des principes justes et pertinents : comment donner du sens aux systèmes de contrôle interne ?* Audit & Contrôle internes n° 215, http://fichiers.ifaci.com/tmp_fichiers/Dossier_COSO_Revue215.pdf.

De manière générale, la reconnaissance de la spécificité du secteur public forme la première condition de succès de l'instauration d'un système de contrôle interne. En effet, les modes de gouvernance, les enjeux de production de valeur et de culture managériale s'y révèlent trop différents du secteur privé pour reproduire simplement des dispositifs de pilotage stratégique et de contrôle de gestion des entreprises. En particulier, il reste impossible de toujours donner une valeur monétaire aux productions de richesse réalisées par le secteur public. De même, l'appréhension de la valeur reste plus complexe dans l'administration que dans le secteur privé, et implique souvent de recourir à un faisceau d'indicateurs⁶.

Le choix d'un modèle de contrôle de la performance

La recherche de la performance conduit à l'amenuisement du contrôle de l'engagement préalable de la dépense publique. Cependant, si l'adoption d'un nouveau modèle de contrôle de la performance semblerait nécessaire en Tunisie, ce choix ne saurait ignorer certaines particularités de la situation locale.

L'amenuisement du contrôle de l'engagement préalable de la dépense publique

La comparaison entre les systèmes de contrôle de la dépense publique des pays membres de l'OCDE, précédemment examinés, et le système du contrôle préalable à l'engagement de la dépense publique en Tunisie, montre que dans la majorité des premiers, le contrôle *a priori* ou visa, donné par un fonctionnaire spécialement chargé de cette fonction (souvent rattaché au ministère des finances) préalablement à l'engagement de toute dépense par un fonctionnaire « dépensier », ou « ordonnateur », soit, n'a pas existé, ou a disparu, ou encore a été sensiblement atténué. Si bien que dans ces pays, l'ordonnateur s'avère ou devient responsable *a posteriori* des résultats obtenus à raison des sommes qu'il a engagées. De façon concomitante, dans les pays membres de l'OCDE, tout comme en Tunisie, les contrôles internes forment un élément essentiel de la réforme globale des finances publiques.

Cette approche a été privilégiée dans le programme de la GBO, et reste à poursuivre. Il conviendrait de rappeler qu'une collaboration avec l'OCDE a été entreprise en 2015-2016 dans ce domaine et a porté sur une analyse globale du système de contrôle interne tunisien et un projet pilote sur le système de contrôle interne de la paie au ministère de l'Agriculture, des ressources hydrauliques et de la pêche. L'analyse effectuée sur le système de contrôle interne et de la gestion des risques tunisien, les résultats et les recommandations figurent dans le rapport « Le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie », (OCDE, 2016, version préliminaire).

Ce rapport recommande notamment :

- L'expérimentation de la mise en place du système de contrôle interne sur une organisation en mode projet au niveau institutionnel, à l'instar de l'expérimentation de la mise en œuvre de la GBO ;
- Le pilotage de cette démarche par une instance interministérielle placée auprès de la Présidence du gouvernement, afin d'assurer une cohérence d'ensemble de la mise en place du système de contrôle interne dans l'administration ;
- Une instauration progressive qui passe par la clarification des principes du contrôle interne et de la maîtrise des risques appliqués aux entités administratives publiques, la définition d'un cadre commun précisant la finalité du contrôle

interne et de la maîtrise des risques, et l'établissement de la démarche à suivre et les orientations stratégiques au plus haut niveau ;

- La poursuite de l'expérimentation conduite au ministère de l'Agriculture, des ressources hydrauliques et de la pêche, son déploiement aux administrations déconcentrées de ce même ministère, d'autres ministères et à d'autres procédures, et son évaluation de sorte à enrichir la réflexion sur le système de contrôle interne et de gestion des risques adéquats à adopter en Tunisie.

Dans la mise en place de la GBO, le CHD et la programmation annuelle des dépenses ont constitué des avancées importantes dans l'amélioration de la chaîne de la dépense. Ils méritent, dès lors, une période d'essai et une évaluation attentive. De nombreuses difficultés continuent à se cristalliser, néanmoins, lors du contrôle de l'engagement des dépenses publiques, justifiant une réflexion approfondie sur les voies d'évolution du CDP, dans le contexte du nouveau dialogue de gestion que la GBO invite à instaurer. Dans ce contexte, les questions de l'évolution des rôles du CDP et du comptable, de l'apparition de nouvelles fonctions, et peut-être, de nouveaux acteurs dans la procédure, se poseront.

Certains éléments de réponse figurent dans l'article 58 du projet de LOB énonçant que « Le budget de l'État est soumis au contrôle administratif durant toutes les phases de son exécution. Les textes juridiques spécifiques à chaque instance fixent les procédures appropriées à chaque instance de contrôle. Toutes les administrations et établissements publics sont soumis au contrôle de la performance et aux missions d'audit. » L'adoption de la LOB imposera, en conséquence, de faire évoluer le système et le sens du contrôle de la dépense publique vers une gestion de la performance renforcée.

Les spécificités à considérer

Avant de procéder à une réforme du CDP, il s'avérerait utile de considérer certains points :

- Le CDP s'inscrit dans l'héritage administratif profondément ancré en Tunisie. Cette particularité demeure vivante dans les pays francophones d'Afrique. Elle existait en France jusqu'en 2005 et son changement a imposé d'importants efforts, entre autres pour obtenir l'adhésion des contrôleurs à la réforme.
- La nécessité d'assurer la soutenabilité de la dépense publique, notamment dans le contexte de forte contrainte financière comme celui que vit aujourd'hui le pays, devrait figurer parmi les objectifs de cette réforme.
- Le ministère des Finances apparaît comme le gardien de l'équilibre des finances et de la soutenabilité de la dépense publique. Il lui revient donc d'ajuster le rythme des dépenses à la disponibilité des ressources au cours de l'année budgétaire. À cet effet, il requiert de procéder au gel des crédits, technique informelle pour réguler leur consommation. Certains crédits se trouvent ainsi mis en réserve par le gouvernement, puis débloqués ou annulés. Lorsque les crédits ont été mis à disposition des ordonnateurs, il incombe aux CDP de procéder à leur gel.
- Partant du principe de la nécessité de cette technique, et suivant la volonté de lui accorder une véritable assise juridique, l'article 54 du projet de LOB prévoit que : « Afin de garantir l'équilibre budgétaire, les crédits ouverts par la loi des finances peuvent être bloqués ou annulés. Le blocage des crédits doit être effectué par un

arrêté du ministre chargé des finances. L'Assemblée des représentants du peuple est informée dudit blocage de crédit. Toute annulation de crédit doit être effectuée par un décret sur proposition du ministre chargé des finances. L'Assemblée des représentants du peuple est informée dudit décret avant sa publication par le Chef du gouvernement. Le montant cumulé des crédits annulés ne peut pas dépasser 1,5 % des crédits ouverts par la loi de finances de l'année ou par la loi de finances rectificatives. ». Cette technique demeure cependant sujette à critique. En effet, elle ne se traduit pas par des économies de la part de l'État, mais par un allongement des délais de paiement des fournisseurs et porte atteinte à la volonté du parlement, exprimée dans la loi des finances. Dès lors, son emploi devrait rester mesuré.

- En raison du rôle de garant de l'équilibre budgétaire reconnu au ministre des finances, il serait sans doute également opportun de placer sous sa tutelle les services chargés du contrôle des dépenses publiques.
- Parallèlement, il conviendrait de développer le contrôle de gestion qui constitue une composante managériale, permettant le pilotage des services, en les orientant vers leur performance, et la restitution des éléments d'appréciation des coûts, des activités et des résultats pour améliorer le rapport entre les moyens engagés et l'activité ou les résultats.

Le modèle national de contrôle de la performance

Comme les exemples de l'OCDE, plusieurs modèles de contrôle de la performance se révèlent envisageables et susceptibles d'aider les autorités tunisiennes dans leurs choix. De manière schématique, parmi les options offertes pour l'institution d'un contrôle de la performance, certaines conduiraient à :

- Soit, garder un contrôle préalable de l'engagement de la dépense publique, en réfléchissant sur les moyens de le faire davantage porter sur le contrôle *a posteriori* et la performance ; cette solution induirait à faire naître un contrôle de gestion parallèle au CDP, ce dernier gardant le contrôle du risque ;
- Soit, fusionner le contrôle budgétaire et comptable ;
- Soit, supprimer le contrôle préalable des engagements en établissant un système de contrôle *a posteriori* particulièrement efficace.

De manière plus développée, un autre modèle pourrait être présenté. Celui-ci partirait de l'idée que la GBO cherche l'équilibre entre le respect de l'autonomie des gestionnaires et le maintien d'un instrument de contrôle indispensable au pilotage des finances publiques. Cet objectif apparaîtrait susceptible de conduire, en Tunisie, à l'évolution du contrôle des dépenses publiques vers la prévention des risques budgétaires.

Cette évolution affecterait, en particulier, le CDP, chargé actuellement du contrôle de la régularité des actes d'engagement. Le contrôle des dépenses publiques serait ainsi recentré sur la maîtrise de l'exécution des lois de finances, à travers, en particulier, l'identification et la prévention des risques budgétaires et la qualité de la comptabilité budgétaire. Lorsque des projets d'actes seraient soumis au visa du nouveau CDP, celui-ci les examinerait à la lumière, notamment, de l'imputation de la dépense, de la disponibilité des crédits et des emplois, de l'exactitude de l'évaluation et de leur impact sur les finances publiques.

Le nouveau CDP pourrait de la sorte viser la programmation budgétaire initiale des ministères et donner son avis sur la soutenabilité des dépenses programmées. Il assurerait aussi le suivi budgétaire des engagements des ministères et informerait les ministres concernés et celui chargé du budget des risques financiers liés à l'exécution budgétaire. Le visa *a priori* ne s'avèrerait, en conséquence, plus nécessaire que pour un nombre d'actes très réduit, et interviendrait sur la base de critères budgétaires et plus réglementaires. Il concernerait seulement certains actes, comme la programmation budgétaire initiale des ministères ou les actes d'engagement des dépenses présentant un enjeu budgétaire majeur. Le nouveau CDP se trouverait aussi habilité à examiner *a posteriori* certains actes et à effectuer des évaluations des circuits et procédures en vigueur dans les ministères. Au niveau local, son rôle devrait naturellement être repensé, comme cela est indiqué dans le rapport *Un meilleur contrôle pour une meilleure gouvernance locale en Tunisie : le contrôle des finances publiques au niveau local* (OCDE, à paraître).

Encadré 6.5. Exemples de contrôles de gestion en France

La « feuille de route de la modernisation » du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie sur la période 2006-2008, destinée à accompagner la mise en œuvre de la LOLF, a lié étroitement dialogue de gestion et contrôle de gestion. Chaque direction centrale a choisi son propre mode d'organisation à cet égard, en fonction notamment des spécificités de son activité et du type de relation avec ses services déconcentrés. Ainsi, par exemple :

- l'INSEE a créé en 2006 un pôle national de compétences en contrôle de gestion, servant de centre de ressources pour conseiller les services centraux ou déconcentrés, et aider au déploiement des pratiques de contrôle et de dialogue de gestion ;
- à la direction générale de la consommation, de la concurrence et de la répression des fraudes (DGCCRF), le dialogue de gestion s'articule autour du comité d'audit interne qui pilote un réseau de neuf auditeurs placés auprès des directeurs régionaux (responsables de BOP) pour leur apporter conseil et expertise ;
- la direction générale de la comptabilité publique a établi un dialogue de gestion avec les Trésoriers-payeurs généraux, portant sur une vingtaine d'indicateurs, eux-mêmes déclinés à travers des lettres objectifs-moyens destinées aux responsables des postes comptables du Trésor public ;
- les conférences « diagnostic-plans d'action » de la direction générale des impôts ont donné lieu à des lettres de mission tenant lieu de feuilles de route pour les directeurs opérationnels au niveau départemental (contractualisation des engagements de performance) ;
- à la direction générale des douanes, les « conférences de performance et de budget » organisées au niveau central et « les comités de BOP » organisés dans les inter-régions sont les instances clés de déclinaison et de suivi des objectifs nationaux et locaux.

Dans tous les cas, des sessions de formation adaptées aux différents niveaux de responsabilité ont été conçues afin de sensibiliser l'encadrement à ces pratiques nouvelles. Celles-ci ont en outre été accompagnées par le déploiement de systèmes d'information spécifiques, qui offrent un accès aux données d'activité des unités opérationnelles et aux données consolidées des échelons pertinents et qui permettent, par le rapprochement de données, d'avoir une première indication de l'efficacité des services.

Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie (2005) *Rapport sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques*, www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/054000464.pdf.

Recommandations

Il s'avèrerait souhaitable de :

1. Éviter le recours excessif à la technique du gel des crédits, et en tous les cas s'en tenir à la limite fixée par le projet de LOB.
2. Soumettre le CHD et la programmation des contrôles à une évaluation approfondie par une instance indépendante ou internationale, afin d'établir ses résultats et formuler des recommandations de réforme, inspirées des exemples de systèmes des pays membres de l'OCDE. Cette évaluation pourrait débiter par les blocages décrits dans ce rapport.
3. Faire en sorte que le projet de réforme des systèmes de contrôle prenne davantage en charge la soutenabilité de la dépense publique, et à ce titre, rattache le contrôle de la dépense publique au ministère des Finances.
4. Obtenir que les autorités tunisiennes considèrent de manière séparée le contrôle du risque et le contrôle de gestion, et qu'elles les développent tous les deux.
5. Renforcer le contrôle partenarial entre le CDP et le comptable, de sorte à réduire les doubles contrôles inutiles, en considérant l'imputation à la ligne et la disponibilité des crédits.
6. Entreprendre une réflexion approfondie pour doter la Tunisie d'un véritable contrôle de la performance qui pourrait recourir aux exemples des pays membres de l'OCDE en la matière.

Notes

1. LC article 54 : Pour des dépenses déterminées, le ministre ayant le budget dans ses attributions peut fixer des seuils en dessous desquels l'engagement ne doit pas faire l'objet d'une proposition d'engagement.
2. Décret du 27 janvier 2005.
3. Décret du 18 novembre 2005.
4. Site internet de la Contraloría General de la Ciudad de México, www.contraloria.df.gob.mx/index.php/conocenos/127-conocenos/902-directorio (consulté le 20 février 2016).
5. Site internet de la Contraloría General de la República de Chile www.contraloria.cl/NewPortal2/portal2/appmanager/portalCGR/v3ESP?_nfpb=true&_pageLabel=P18200239681286226265111 (consulté le 13 février 2016).
6. « L'action publique face à la mondialisation^o », Actes du douzième colloque international - Paris, jeudi 14 et vendredi 15 novembre 2002 - Tome 2, pp. 135-147, <http://dx.doi.org/10.3406/pomap.2003.2818>.

Références

- Fol, M.M. (2010), *Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas*, DA. Revista Documentación Administrativa, n° 286-287, pp. 207-238, ISSN: 0012-4494. Voir aussi le site de l'IGAE : www.igae.pap.meh.es/sitios/igae/es-ES/Paginas/inicio.aspx.
- Ki-Zerbo, B. (2013), *Plaidoyer pour des principes justes et pertinents : comment donner du sens aux systèmes de contrôle interne ?* Audit & Contrôle internes n 215, [http://fichiers.ifaci.com/tmp_fichiers/Dossier COSO Revue215.pdf](http://fichiers.ifaci.com/tmp_fichiers/Dossier_COSO_Revue215.pdf).
- Naulleau, G. (2003), *La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les organisations publiques : les facteurs de réussite*. In : Politiques et management public, vol. 21 n° 3, www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/pomap_0758-1726_2003_num_21_3_2818.
- OCDE (2016), *Le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie*, Editions OCDE, Paris (version préliminaire).
- OCDE (2005), *La modernisation du secteur public : moderniser la responsabilité et le contrôle*, Editions OCDE, Paris, p. 1, www.oecd-ilibrary.org/fr/governance/moderniser-l-etat_9789264010529-fr.

Chapitre 7

Le changement de la comptabilité publique

Le chapitre étudie l'organisation nationale du réseau comptable tunisien et son système d'information. Il constate ensuite que la technique de comptabilité de caisse et en partie simple employée dans le pays ne répond qu'imparfaitement aux besoins actuels. Il étudie aussi le projet de passage à une comptabilité en partie double et droits constatés établi par les autorités tunisiennes. Il formule des recommandations pour atteindre cet objectif, tels que poursuivre et étendre les expérimentations dans ce domaine, adopter des nouvelles règles comptables, améliorer la mise en état les comptes de l'État, faire évoluer le projet de nouvelle nomenclature comptable actuellement préparé et mettre en marche le conseil national des normes des comptes publics.

Le sixième principe de la Recommandation du Conseil de l'OCDE sur la gouvernance budgétaire insiste sur le besoin pour les États de « rendre compte des finances publiques de manière exhaustive, précise et fiable, en [...], c) tenant une comptabilité qui montre l'ensemble des coûts de financement et avantages liés aux décisions budgétaires, notamment les incidences sur les actif et passif financiers [...] ». Cette invitation trouve pleinement sa justification en ce que la comptabilité constitue un système d'organisation des données financières d'une entité privée ou publique, fournissant, de manière continue et en temps réel, un état de la situation financière de l'entité. Parce qu'elle permet aux différents systèmes d'information d'une entité d'échanger par un langage unique, fondé sur l'unité monétaire (Brault et Giguère, 1997), elle forme le socle de tous les instruments de gestion, véritables outils d'aide à la décision. Elle recouvre des opérations et des concepts très divers allant de la réception des pièces comptables (et leur traitement : classement, comptabilisation c'est-à-dire enregistrement comptable) à la production d'états financiers.

Pour répondre à l'ensemble de ces objectifs, la comptabilité suit un ensemble de règles précises, tenant, en particulier, à la nomenclature des comptes et aux conditions de passation des opérations, qui sont souvent contraignantes et établies par des organes spécialisés. Elle se trouve aussi mise en œuvre par des agents qui dans les diverses structures tendent à se spécialiser dans cette fonction : les comptables. De son côté, la Tunisie a mis en place une organisation en réseau de ses postes comptables, qui emploie un système d'information dédié et une comptabilité de caisse en partie simple ne répondant qu'imparfaitement aux besoins actuels.

Le réseau comptable et son système d'information

À l'instar de plusieurs pays membres de l'OCDE, les postes comptables tunisiens exécutent les opérations comptables et se trouvent organisés en un réseau, de manière hiérarchique, échangeant des données par un système d'information spécifique.

Le réseau comptable tunisien

La Tunisie bénéficie d'un réseau de services spécialisés dans l'exécution des décisions des ordonnateurs. Placé sous l'autorité du ministre des finances et faisant partie de la Direction générale de la comptabilité publique et du recouvrement (DGCPR), ce réseau accomplit les opérations financières, débite ou crédite les comptes des organismes publics, encaisse ou décaisse les espèces et valeurs. Le poste comptable constitue l'entité de gestion administrative et s'insère dans le réseau comptable national, dirigée par la Direction générale de la comptabilité publique et du recouvrement et qui, tout en remplissant efficacement ses missions, pourrait voir ses méthodes évoluer.

Une structure administrative solide

L'article 176 du code de la comptabilité publique énumère les catégories de comptables de l'État qui dirigent les postes comptables¹. Ces derniers sont notamment les suivants :

- La trésorerie générale de Tunisie (TGT) assure la gestion de la trésorerie générale, produit les statistiques, établit le compte annuel de l'État et gère les relations du Trésor avec la Banque centrale de Tunisie.

- La paierie générale de Tunisie (PGT) constitue un poste comptable principal. Il est notamment chargé du paiement des dépenses de l'État engagées et ordonnancées par les ordonnateurs principaux et secondaires non accrédités auprès d'autres comptables assignataires.
- Les sept paieries départementales effectuent le paiement des dépenses des principaux ministères.
- Les trésoreries régionales sont des postes comptables principaux qui contrôlent et vérifient des opérations en ressources et en recettes des postes comptables publics de leur circonscription. Elles effectuent également la mise en état d'examen des comptes de leurs postes comptables secondaires avant leur transmission à la Cour des Comptes.
- Les recettes des finances constituent la structure comptable de base. Elles forment des postes comptables secondaires dont les comptes sont centralisés par le trésorier général et qui n'ont pas des attributions spécialisées. Leur mission principale consiste dans le recouvrement des créances fiscales de l'État, et de l'exécution du budget des collectivités locales et des établissements publics administratifs non dotés d'agents comptables.

Cette organisation pyramidale et polyvalente assure la couverture de l'ensemble du territoire national. Elle garantit également l'accomplissement, de manière plus ou moins efficace, de la multitude d'opérations dont le réseau a la charge. Il conviendrait, cependant, en vue d'un jugement totalement éclairé, d'évaluer l'efficacité économique et les délais d'exécution de ces missions.

La vétusté de certains principes de fonctionnement et la tardiveté de certaines opérations de centralisation

Certains principes de fonctionnement de la DGCPR apparaissent désormais dépassés et certaines opérations de centralisation interviennent trop tardivement. Au fil des années, les missions exercées par le réseau des comptables publics se sont multipliées, devenant parfois hétéroclites et difficilement compréhensibles au plan comptable (Belaïd et Chikhaoui, 2012). Le réseau de la comptabilité publique réalise de la sorte des missions très variées, allant bien au-delà du strict suivi comptable des opérations de l'État. Par exemple, dans les recettes des finances, il tient en gestion directe un grand nombre d'établissements publics, administre des prêts sur gage ou constitue l'interlocuteur unique pour les projets individuels de création d'entreprise.

Partant, la GBO impliquera de rétablir une cohérence plus forte dans les missions des postes comptables. Cette évolution imposera de recenser précisément les missions de la DGCPR, et de réfléchir à sa place dans la chaîne de la dépense et à une stratégie d'intégration de ces gestions périphériques dans le projet d'ensemble à conduire.

Le système d'information comptable

L'administration utilise un ensemble de systèmes d'information dont le système d'information comptable. Ce dernier assume une fonction d'intégration essentielle et unique, car il permet aux différents systèmes de dialoguer à travers un langage unique fondé sur l'unité monétaire (Brault et Giguère, 1997). En Tunisie, la comptabilité est suivie à travers un ensemble d'outils informatiques et manuels qu'il revient

principalement au Trésorier Général de Tunisie d'agréger. De manière générale, toutefois, les opérations comptables quotidiennes apparaissent lourdes et peu gérables.

Relativement aux dépenses, le rôle d'agrégation des comptes assuré par la Trésorerie Générale de Tunisie (TGT), et dans une moindre mesure les trésoreries régionales de finances, conduit à ce que celles-ci forment l'épicentre des circuits comptables et financiers. Concernant les recettes, le rôle de la TGT et des trésoreries régionales demeure plus limité. En effet, le système de gestion RAFIC produit automatiquement, et de façon transparente, la comptabilité lors du traitement des opérations.

Des outils informatiques destinés à l'exécution budgétaire

Le réseau comptable a été pensé pour procéder à l'exécution budgétaire et ses applications informatiques visent essentiellement ce but et ne procèdent pas à toutes les restitutions comptables utiles. Ces outils assurent donc le suivi budgétaire et garantissent le bon fonctionnement courant des services. Mais leur conception se révèle hétérogène et empêche le renouveau de la comptabilité publique. Par exemple, ils ne garantissent pas le suivi du patrimoine de la collectivité publique. Dans cet ordre d'idées, RAFIC autorise le suivi extracomptable des restes à recouvrer des recettes, alors qu'ADEB ne le fait pas pour les restes à payer en matière de dépense. Ces applications n'apparaissent donc pas en mesure de tenir la comptabilité auxiliaire requise par une comptabilité rénovée.

Encadré 7.1. La Direction générale des finances publiques française

La Direction générale des finances publiques française (DGFIP) pilote la fonction comptable de l'État. Depuis l'application de la loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), son rôle d'opérateur comptable et financier de l'État a été modifié et renforcé. En effet, elle apparaît comme un acteur essentiel de la mise en œuvre de la comptabilité de l'État en mode LOLF et du processus de certification des comptes publics. Dans cet esprit, elle a amélioré la qualité comptable et enrichi l'information produite, par exemple, avec la valorisation dans le bilan de l'État de certains actifs incorporels (spectre hertzien, quotas d'émission de gaz à effet de serre, etc.).

La DGFIP accompagne parallèlement la modernisation des circuits de dépenses de l'État, dans un souci de meilleure efficacité et de réduction des délais de paiement, ainsi que la modernisation financière des établissements publics nationaux.

En 2012, la DGFIP a obtenu la certification des comptes de l'État de l'année 2011 avec 7 réserves (contre 13 contre la première certification des comptes de l'État en 2007 sur les comptes de l'exercice 2006). Elle a continué à enrichir le bilan de l'État et accru la fiabilité et la valorisation de l'information comptable, notamment sur le patrimoine immobilier. Forte d'un contrôle interne réorganisé et dotée de procédures et risques comptables toujours mieux documentés, la DGFIP reste un appui majeur pour les opérateurs des politiques publiques et la qualité de leurs comptes.

Source : site du ministère des Finances et des Comptes publics, www.economie.gouv.fr/les-ministeres/directions-ministere-finances-comptes-publics (consulté le 15 mars 2016).

La saturation du système d'information comptable

Le système d'information comptable semble avoir atteint le sommet de ses capacités. En effet, un grand nombre d'outils informatiques et manuels, que seule la TGT agrège, assurent le suivi de la comptabilité. La gestion et la compréhension des opérations quotidiennes apparaissent de la sorte complexes. Les circuits comptables et la conception des systèmes informatiques utilisés conduisent la TGT à supporter l'essentiel du poids de ces tâches. La centralisation directe et mensuelle de l'ensemble des opérations de tous les postes locaux à la TGT lui cause un travail considérable et la gêne pour restituer rapidement les données agrégées. Cette centralisation ajoutée à la difficulté de collecter des données définitives, notamment les opérations budgétaires liées aux dépenses relatives aux paiements directs sur ressources extérieures affectées, empêche, en fin d'année, la présentation du compte général de l'administration des finances dans le délai légal.

Par voie de conséquence, un des défis majeurs de la GBO porte sur la transformation du système d'information comptable. Ce défi, comme la plupart des autres concernant la comptabilité publique et le réseau de la DG CPR, s'avèrent connus des responsables tunisiens qui ont décidé de les affronter en suivant, comme dans les autres domaines de la GBO, une démarche progressive et expérimentale.

Les techniques comptables en Tunisie

De manière générale, il existe trois types de comptabilité publique, répondant à trois types d'objectifs différents. La comptabilité budgétaire assure, d'une part, le suivi de l'autorisation donnée par l'institution ou la personne habilitée à le faire, par exemple, le Parlement, et, d'autre part, l'exécution du budget. La comptabilité générale détermine la situation patrimoniale et financière de la personne publique. Enfin, la comptabilité analytique se trouve destinée à mesurer les coûts. Ces trois types de comptabilité se révèlent susceptibles de combinaisons tenant à des facteurs historiques et culturels propres à chaque pays. La Tunisie, quant à elle, a mis au point une forme originale de comptabilité de caisse ayant répondu de façon satisfaisante à ses besoins. Différents éléments contribuent, cependant, à empêcher celle-ci à satisfaire pleinement les objectifs assignés à une comptabilité moderne.

Une comptabilité de caisse originale

La tradition centralisatrice et la volonté de combattre les fraudes et les détournements dans le pays ont conduit à une forme particulière de comptabilité, régie par des principes budgétaires inspirés du droit français. La tenue des comptes publics y reste essentiellement destinée à garantir, d'abord, le contrôle de la légalité et la régularité des recettes et des dépenses, et, ensuite, leur conformité avec les autorisations budgétaires. Plus précisément, le pays a adopté une comptabilité de caisse, qui a répondu à ses besoins et comportant un certain nombre d'avantages.

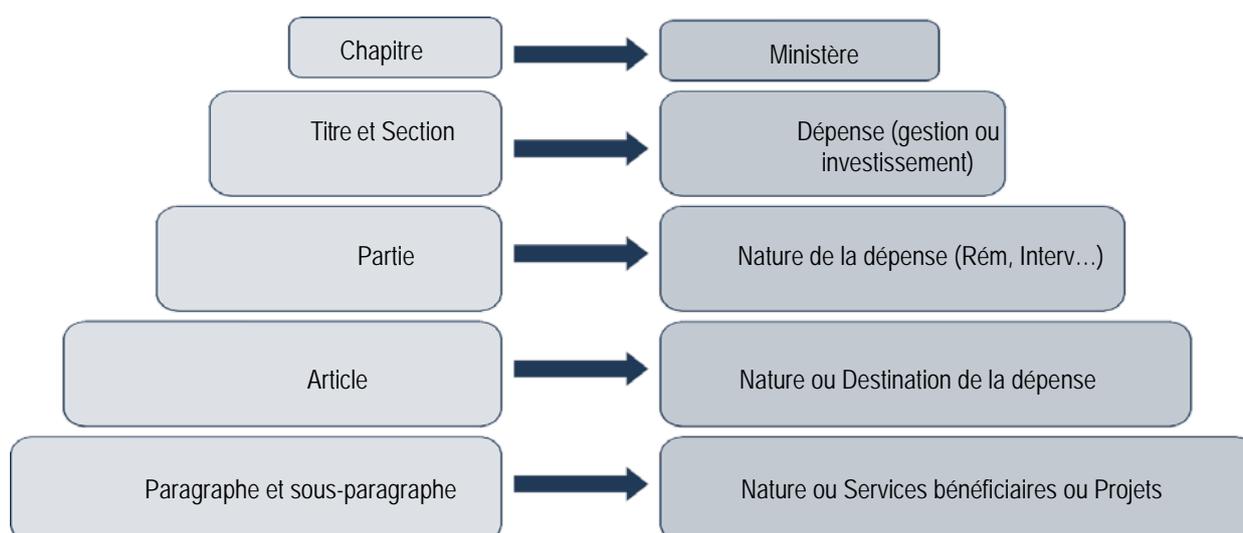
La législation tunisienne prévoit la tenue de la comptabilité selon les règles de la caisse et en partie simple. Elle effectue l'inscription des événements de manière instantanée. Les écritures relatives aux recettes et dépenses de différentes natures sont notées, sans suivre une chronologie logique. Un solde apparaît par comparaison entre le total des dépenses et le total des recettes et figure dans un journal de caisse. Les opérations de trésorerie, d'encaissement et de décaissement se trouvent comptabilisées en

recettes et en dépenses, sans indiquer la contrepartie dans un compte financier ; elles restent ainsi tenues en partie simple. Dans ce mode de comptabilité, l'établissement de synthèses, tel le compte de résultat, s'avère difficile. De leur côté, les actifs de l'État et des collectivités locales ne sont ni recensés, ni valorisés.

Selon les principes internationaux, la nomenclature comptable forme une liste méthodique des éléments entrant dans le champ de la comptabilité. Elle est constituée d'une suite de catégories homogène, elles-mêmes subdivisées en catégories plus fines. La nomenclature comptable en vigueur en Tunisie ne correspond pas exactement à cette définition. En effet, elle mêle, d'un côté, un classement par destination (programmes, activités), et, de l'autre, un classement par nature de la dépense, (dépenses de personnel, d'intervention de l'État, d'investissement). Les crédits se trouvent classés en chapitre, titre, section, partie, article, paragraphe et sous-paragraphe. Elle ne se fonde ni sur une comptabilité générale, ni sur un plan comptable général. La comptabilité est décrite dans une liste de 19 groupes, dont deux seulement assurent le suivi budgétaire et 17 les opérations comptables :

- Groupe 1 à 2 : recettes et dépenses budgétaires ;
- Groupe 3: disponibilités à court terme ;
- Groupe 4 : comptes de disponibilité (sauf caisse) ;
- Groupe 5 à 14 : comptes de dépôts ;
- Groupe 15, 18,19 : comptes de régulation ;
- Groupe 16 : comptes hors budget des receveurs des finances après centralisation ;
- Groupe 17 : compte de liaison avec les comptables de l'État.

Figure 7.1. Le décret n° 99-529 fixant la nomenclature des dépenses du budget de l'État



Source : Ben Amor J. et al. (2014) *Le cadre législatif et réglementaire de la GBO*, www.gbo.tn/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=165&Itemid=124&lang=en.

Les limites de la comptabilité publique tunisienne

La mise en place d'une forme originale de comptabilité a satisfait pendant une période relativement longue les besoins de la Tunisie. Cependant, ses inconvénients s'avèrent désormais excessifs.

Des avantages...

En Tunisie, la comptabilité de caisse retrace l'exécution des titres, ordonnances et mandats émis par l'ordonnateur. Les recettes figurent dans le budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées et les dépenses imputées sur les crédits de l'année sur laquelle elles sont payées, sans considérer la date de la créance. Les recettes et les dépenses sont, d'abord, inscrites sur les comptes d'imputation provisoire, puis, enregistrées sur les comptes définitifs. Ce système assure l'enregistrement simultané, budgétaire et comptable des dépenses et des recettes par l'encaissement et du visa. Il mêle les domaines budgétaires et comptables.

A priori, la comptabilité de caisse apparaît adaptée pour une petite entité et non pour un État. Mais en Tunisie, la centralisation du grand nombre d'opérations, effectuées par un grand nombre d'ordonnateurs et de comptables, s'avère relativement efficace, d'autant plus qu'elle s'appuie sur le système comptable très hiérarchisé. Ainsi, la centralisation de la comptabilité de caisse garantit l'unité financière de l'État. Par ailleurs, durant la phase d'exécution, la comptabilité de caisse favorise la compilation régulière des données de manière périodique. Le ministre des finances et le Parlement disposent de la sorte de données précises sur l'application du budget.

Désormais dépassés

Différents éléments contribuent à empêcher la comptabilité publique tunisienne de répondre pleinement aux objectifs assignés à une comptabilité moderne. D'abord, la complexité de sa nomenclature. Les 19 groupes de comptes ne bénéficient pas d'une racine commune, contrairement aux pratiques internationales. De plus, la nomenclature demeure largement incompréhensible pour les personnes qui ne sont pas des spécialistes de la comptabilité tunisienne. Enfin, l'articulation de cette dernière avec la comptabilité nationale n'est pas garantie.

L'existence parallèle d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité des engagements (qui se rapproche de la comptabilité en partie double) alourdit, ensuite, considérablement le système. Dès lors qu'elles sont certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant, les recettes et dépenses font l'objet d'une comptabilisation. Par ailleurs, les crédits destinés aux dépenses deviennent alors indisponibles et se trouvent réservés à cet effet.

Le système comptable actuel rend aussi complexe la gestion de la trésorerie de l'État. Pour établir à tout moment le montant de l'encaisse en numéraire, l'avoir en compte courant postal (CCP) et le montant des encaisses par chèque, le comptable doit procéder à l'arrêté des écritures des documents comptables et à la confrontation avec le solde physique et les relevés du CCP. L'arrêté comptable quotidien se révèle aussi complexe. Par exemple, les discordances entre le solde en écriture et l'encaisse physique obligent à rapprocher les opérations des différents journaux comptables sans être en mesure de procéder à des contrôles automatiques des opérations grâce à la balance générale des comptes.

L'absence de compatibilité patrimoniale gêne la connaissance précise de la situation patrimoniale de l'État et des entités publiques. La comptabilité de caisse permet à l'État de connaître l'exécution des dépenses au niveau des chapitres budgétaires et de fournir l'information utile au parlement. Mais sans comptabilité en droit constatés, l'État n'a pas une vision exhaustive de sa situation patrimoniale et financière. Celui-ci ne dispose ni d'un compte de bilan, ni d'un compte de résultat financier, ni d'une comptabilité analytique. Les règles comptables s'écartent des principes internationaux. Cette discordance gêne les bailleurs financiers, tant publics que privés, qui ne parviennent pas à obtenir une image fidèle de la situation financière du pays.

De manière conjoncturelle, deux pratiques gênent le passage à une comptabilité conforme aux principes internationaux. La comptabilité semble, d'une part, contenir des comptes d'attentes extracomptables. Par exemple, certaines opérations extracomptables enregistrent, parfois depuis plusieurs années, des paiements intervenus sur instruction politique, sous le régime précédent, mais dont la justification demeure malaisée et empêche leur inscription dans la comptabilité régulière.

Des restes à recouvrer anciens et manifestement irrécouvrables alourdissent, d'autre part, inutilement la gestion des postes comptables et devraient bénéficier d'une procédure d'admission en non-valeur. Le but de ces opérations serait de permettre aux comptables publics de concentrer leur activité sur les opérations et créances de nature à apporter des ressources réelles à l'État.

Encadré 7.2. L'impact de la LOLF française sur la comptabilité de l'État

L'article 27 de la LOLF dispose que « l'État tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. En outre il met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes. »

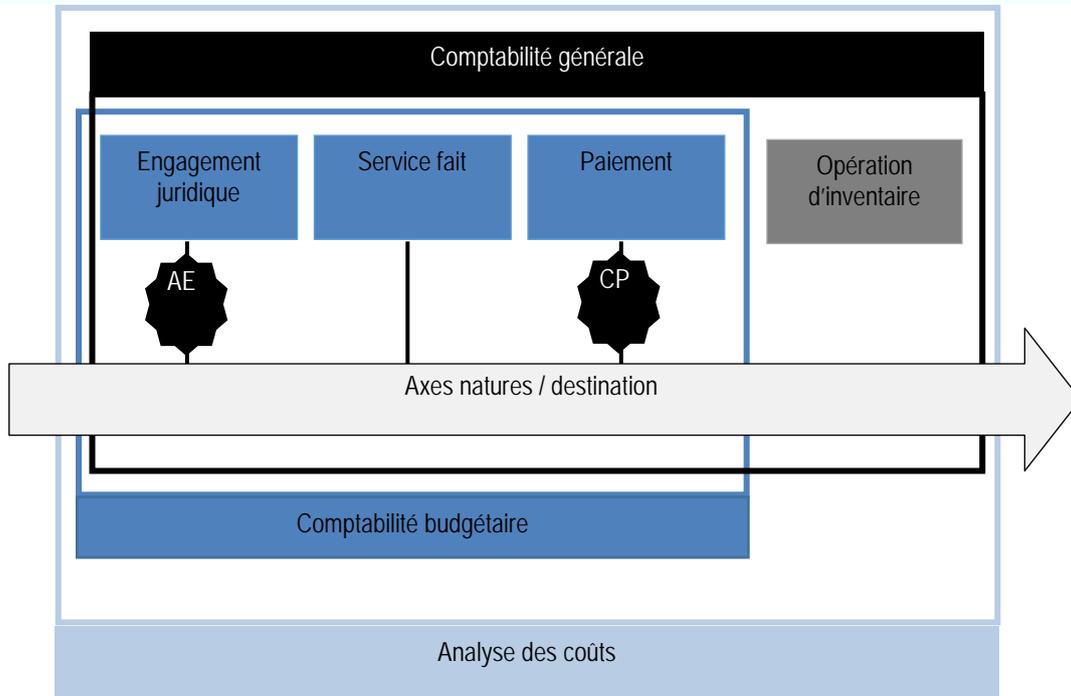
Antérieurement à la LOLF, le dispositif comptable reposait sur une comptabilité budgétaire, tenue en partie simple, selon une logique de trésorerie, et une comptabilité générale en partie double qui, reprenait de façon synthétique les mouvements de la comptabilité budgétaire en contrepartie des comptes de dettes et de créances et des comptes financiers. La comptabilité budgétaire retraçait l'exécution des dépenses budgétaires, au moment du visa du comptable, ce qui en général précédait de peu le moment où elles étaient payées (par exemple, lors de l'émission d'un virement au profit d'un fournisseur). Les recettes étaient comptabilisées au moment où elles étaient prises en charge (par constatation de la créance), les recettes au comptant étant enregistrées, quant à elles, au moment de leur encaissement (par exemple, lorsque les chèques remis par les contribuables étaient traités). La comptabilité générale permettait de suivre quotidiennement la situation de trésorerie de l'État. Un retraitement de la comptabilité budgétaire (procédure dite « de réflexion »), à partir des éléments d'identification de la nature des opérations budgétaires, permettait, en outre, en fin d'année de présenter des états financiers de type bilan et compte de résultat. La LOLF maintient l'existence d'une comptabilité budgétaire fondée sur le principe de la trésorerie, l'exécution budgétaire des dépenses ne se trouvant plus au stade du visa, mais à celui du paiement effectif.

Depuis 2006, l'État tient une comptabilité générale profondément modifiée qui apparaît pleinement qualifiable de comptabilité d'exercice et vise à respecter les principes de sincérité et d'image fidèle. Elle enregistre les obligations et les droits de l'État dès leur apparition, indépendamment de la date effective de paiement ou d'encaissement. La comptabilité générale lui permet ainsi d'appréhender plus complètement ce qu'il possède (terrains, immeubles, créances, ...) et ce qu'il doit (emprunts, dettes, ...), en particulier à travers l'établissement du bilan, mais aussi grâce aux informations présentées « hors bilan » dans l'Annexe.

Source : Cour des Comptes (2011), *La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives*, www.ladocumentationfrancaise.fr/rapports-publics/114000651/index.shtml.

Encadré 7.2. L'impact de la LOLF française sur la comptabilité de l'État (suite)

En application de la LOLF, la comptabilité revêt donc trois dimensions :



AE : Autorisation d'engagement / CP : Crédits de paiement

Source : La documentation française (2011) *Glossaire de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF)* : www.ladocumentationfrancaise.fr/dossiers/d000111-lolf-une-nouvelle-constitution-financiere-pour-l-etat/glossaire.

Le changement de la comptabilité publique

Le passage vers une nouvelle forme de comptabilité constitue un défi considérable, comme le montre l'exemple des pays membres de l'OCDE l'ayant effectué. Consciente de ces risques, comme pour d'autres éléments de la GBO, l'administration tunisienne a adopté dans cette évolution une démarche progressive et expérimentale. Elle a ainsi préparé des projets de changement de la nomenclature qui ont été essayés durant trois ans. Elle a aussi testé certaines nouvelles règles comptables et débuté l'érection des institutions chargés de régler dans ce domaine.

Vers une nouvelle comptabilité

Pour avancer dans la voie de la GBO, l'administration tunisienne a, d'une part, déterminé les grandes lignes d'une comptabilité à atteindre, et, d'autre part, lancé une expérimentation aux résultats prometteurs, mais encore à parfaire.

La comptabilité constituant l'objectif à atteindre

La première étape dans la démarche progressive et expérimentale, visant une comptabilité publique portant la GBO, a conduit à l'analyse sommaire des fonctions attendues par l'ensemble des utilisateurs et à la définition d'une « comptabilité cible ». Cette dernière devrait, d'abord, incorporer l'aspect patrimonial, et, ensuite, utiliser une nomenclature comptable en accord avec les normes comptables internationales. Le système comptable intégrant l'aspect patrimonial fournirait des informations complémentaires au dispositif budgétaire et en éclairerait l'exécution. Il traduirait notamment la situation financière de l'État et décrirait les opérations dites « de trésorerie », prévues par la LOB. Il retracerait aussi en permanence l'évolution et la composition du patrimoine de l'entité. Il offrirait, enfin, une base comptable détaillée et exhaustive permettant l'analyse financière et l'instauration de la comptabilité analytique.

L'harmonisation de la nomenclature comptable tunisienne avec les besoins résultant de l'application des normes internationales requiert, de son côté, de concevoir une nomenclature des comptes inspirée du plan comptable d'entreprise, bien articulée avec la nomenclature budgétaire instaurée par la loi organique du budget. Cette harmonisation conduirait au classement rationnel des opérations ; la nomenclature économique, en accord avec les standards internationaux, ne devrait donc plus mêler la nature économique et la destination. Cette évolution faciliterait la compréhension de l'information comptable et la création de comptes financiers offrant une connaissance instantanée des disponibilités sans recourir à des traitements extracomptables.

Le nouveau système vise à instaurer des comptes financiers comme contrepartie des opérations de recettes et dépenses avec des mouvements de fonds. Il rendrait aussi possible l'évolution de la nomenclature et la comptabilisation des droits constatés. Il conduirait, enfin, à l'aménagement des documents d'enregistrements comptables et l'élaboration de nouveaux états de synthèse.

« La comptabilité cible » guide également vers l'instauration d'un plan comptable général, conforme à une réglementation de normalisation comptable. Ce plan comptable général déterminerait les règles de présentation des comptes financiers, bilans, comptes de résultats, rapports et annexes. Il suivrait la nature de la dépense d'un point de vue économique au niveau du sous-paragraphe.

Ultérieurement, l'établissement d'une comptabilité générale de l'État donnerait une image fidèle et complète du patrimoine et de la situation financière de l'État. Cette comptabilité générale serait fondée sur les principes de la constatation des droits et obligations et respecterait les règles de la comptabilité d'exercice, sauf pour les spécificités de l'État. Elle participerait au droit commun comptable. Enfin, il convient d'observer que la définition de nouvelles normes comptables requiert l'établissement d'un organe compétent pour émettre ces normes.

Par ailleurs, l'article 24 du projet de LOB prévoit que l'État tient, outre une comptabilité budgétaire et une comptabilité générale, « une comptabilité d'analyse des coûts des programmes ». Il paraît souhaitable de distinguer cette dernière de la comptabilité analytique qui constitue un mode de traitement des données financières ayant pour objectif d'expliquer les résultats financiers d'une entité (entreprise, administration). La comptabilité analytique présente une vision détaillée de chaque activité. Cette technique permet d'identifier les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise : production, commercialisation, service après-vente, etc. Dans une

administration, elle affecte, par exemple, un coût à l'activité « émission de titres » ou au « service des voyages officiels ».

De son côté, « la comptabilité d'analyse des coûts des programmes » participe davantage à l'information du parlement, en lui faisant connaître, en particulier le coût complet des programmes, en vue d'une comparaison dans le temps. Cette notion nouvelle se retrouve d'ailleurs dans les PAP et les RAP. Pour l'instant, il ne semble pas, toutefois, que « la comptabilité d'analyse des coûts des programmes » ait vraiment fait l'objet de travaux dans le cadre de « la comptabilité cible ».

L'essai d'une nouvelle comptabilité

Une expérimentation évolutive du passage à une comptabilité en partie double a été entreprise. Elle a tendu notamment à la présentation de scénarii de réforme et la rédaction d'un projet d'instruction générale sur le système comptable en partie double. Sur la base de ces travaux, le comité interministériel sur la GBO du 19 juin 2013 a arrêté les choix stratégiques de passage à la comptabilité en partie double et prévu une expérimentation de la partie double à la PGT.

Entre mai 2014 et mai 2015, la DG CPR, centre informatique du Ministère des finances (CIMF) et la PGT ont œuvré en commun en vue, d'une part, d'adapter le logiciel « Application locale de la PGT » à la partie double, et, d'autre part, de réorganiser en conséquence des services de la PGT. Il apparaît ainsi qu'aujourd'hui la PGT se trouve en mesure de fonctionner en partie double et de produire des restitutions aux normes internationales sur l'ensemble des dépenses qu'elle gère.

En complément de ces travaux, au début du mois de mai 2015, un cahier de charges fonctionnel, destiné à l'évolution du système d'information concerné (« application locale ») a été remis au CIMF. Au moment de l'évaluation par les pairs, il n'a pas été indiqué que ce dernier service ait entrepris de manière significative d'accomplir ces tâches.

Plusieurs échanges d'expertise, très fructueux, ont, enfin, concerné la révision des procédures comptables, l'établissement d'une liste complète des écritures comptables affectées et leur transcription en partie double.

La préparation d'une nouvelle nomenclature comptable

Comme exposé plus haut, la poursuite de la mise en place de la GBO requiert l'instauration d'une nouvelle nomenclature comptable, figurant désormais dans un projet de décret préparé par l'administration tunisienne. Ce projet, en raison de son caractère structurant, a fait l'objet d'une évaluation particulière dans ce rapport.

La conception d'une nouvelle nomenclature comptable

Le plan comptable vise à définir les principales notions comptables (bilan, compte de résultat, annexe, actif et passif, etc.) et à fixer les règles régissant la tenue des comptes. Il donne aux entreprises et administrations une nomenclature complète des comptes et un descriptif des documents de synthèse annuels, tels qu'ils doivent être présentés.

Dans le contexte de la démarche expérimentale mise en œuvre en Tunisie, il a été décidé de concevoir des systèmes de classification budgétaire et comptable conformes aux standards internationaux. Afin de permettre une expérimentation de la GBO en

exécution, dès janvier 2013 par les ministères pilotes, une nomenclature expérimentale a été élaborée. Celle-ci inclue un axe par destination et prend en charge les notions de programme et sous-programme au travers du concept de paragraphe.

Cette nomenclature a été ultérieurement reprise dans un décret portant modification de la nomenclature, publié le 30 novembre 2012. Ce texte a permis la présentation, aux fins d'information du Parlement, du projet de la loi des finances de 2013 sous cette nomenclature pour les ministères pilotes de la première vague. Cette même nomenclature a servi à la présentation, également pour information du Parlement, des projets de loi de finances des années 2014 pour les 9 ministères, et 2015 pour les 13 ministères, qui expérimentent la GBO. Mais la nomenclature du décret du 30 novembre 2012 se révèle insuffisante pour décrire l'exécution du budget selon le nouveau cadre budgétaire. Pour poursuivre pleinement la mise en place de la GBO, une autre nomenclature à atteindre a donc été envisagée.

Évaluation de la future nomenclature

Une nomenclature cible, incluant un axe par destination et un axe par nature économique, a été conçue. Son but consiste à faciliter la réalisation du projet de LOB, l'instauration d'une comptabilité en partie double et la rédaction du cahier des charges sommaire du futur système d'information budgétaire et comptable. Le groupe de travail sur la comptabilité du jumelage européen a validé l'architecture générale de la nomenclature budgétaire et comptable, dans ses composantes relatives aux grilles et parties. Il a également achevé le ciblage des comptes. Il reste, toutefois, à poursuivre les choix des classements dans le volet budgétaire de la nomenclature. Une réflexion a également été entreprise sur le volet « activité » de la nomenclature et un projet de décret présentant l'architecture de la future nomenclature a été soumis à l'examen du Conseil interministériel de la GBO le 23 décembre 2014, en complément du projet et loi organique du budget. Cette nomenclature a été essayée en exécution à la Paierie générale. En raison de son caractère structurant pour les choix futurs de la GBO, il a paru utile de soumettre la nomenclature contenue dans le projet de décret à une évaluation dont les conditions et les résultats figurent ci-dessous².

Les principes généraux de la nomenclature comptable

Afin d'analyser la nomenclature contenue dans le projet de décret précité, il semble utile de considérer les principes suivants :

- une nomenclature constitue un système de classification permettant d'organiser des informations et d'en faciliter l'exploitation pour répondre à des besoins précis ;
- elle s'insère dans un système global d'information budgétaire et comptable comportant plusieurs nomenclatures qui structurent chacune un type de données.

L'appréciation de la pertinence d'une nomenclature suppose donc :

- d'examiner la capacité de cette nomenclature à répondre aux besoins qui ont conduit à la concevoir ;
- d'envisager globalement la couverture des besoins par l'ensemble des nomenclatures conçues ou à concevoir ;

- de se représenter le système d'information qui portera le dispositif budgétaire et comptable et qui conditionnera la capacité de l'ensemble des nomenclatures à répondre simplement et exhaustivement aux besoins.

En conséquence, l'examen du projet de décret sur la nomenclature a été effectué à la lumière :

- des besoins de classifications résultant du projet de Loi organique du Budget de l'État ;
- de la conception des comptabilités et des nomenclatures qu'elles supposent ;
- des perspectives concernant le système d'information budgétaire et comptable qui en découle ;
- de l'état connu des travaux sur les autres nomenclatures budgétaires et comptables.

Les besoins de classification résultant de l'autorisation parlementaire

Le projet de LOB distingue, d'une part, les ressources et les charges de trésorerie dont celles relatives à la gestion de la dette publique, aux crédits et avances du Trésor (article 16) et, d'autre part, les ressources et charges budgétaires, retracées au budget sous la forme de recettes et de dépenses (article 12).

Pour les dépenses budgétaires, la structure de l'autorisation parlementaire repose sur, d'une part, les missions (niveau du vote parlementaire, sauf pour la mission des instances constitutionnelles soumises à un vote par programme spécifique - article 43), et, d'autre part, dans les missions, les programmes (niveau de spécialité de l'autorisation parlementaire - article 19).

Dans les programmes, un double classement des crédits (et des dépenses) a été prévu par finalité (les sous-programmes et activités - article 19) et par nature : les 7 parties énumérées à l'article 14³ (qui sont l'objet du projet de décret sur la nomenclature) et le niveau de répartition des crédits, qui renvoie au niveau de spécialité d'exécution (article 53).

Il convient de remarquer que les articles 2 et 40 du projet de LOB font référence aux dépenses de chaque mission selon leur nature. Or, ce concept de dépense par nature ne renvoie pas explicitement à une classification citée par le projet de LOB. S'il s'agit bien des parties, les articles 13 et 14 du projet de loi pourraient préciser que les dépenses « sont classées par nature, selon les parties suivantes », ce qui clarifierait le sens des articles 2 et 40 précités.

La conception des comptabilités

Comme il a été exposé, le projet de LOB prévoit trois comptabilités :

- La comptabilité budgétaire, permettant de suivre, en matière de dépenses, la consommation des crédits d'engagement et des crédits de paiement (article 26 du projet de LOB). Les dépenses budgétaires sont rattachées à l'année au cours de laquelle elles sont visées (et non pas payées) ;
- La comptabilité d'analyse des coûts ;

- La comptabilité générale est tenue selon la méthode de la partie double et le principe des droits constatés (article 27 du projet de LOB). La référence aux principes des droits constatés implique, notamment, que les charges sont rattachées à l'exercice au titre de laquelle elles ont été encourues indépendamment de leur date effective de paiement. Par ailleurs, selon l'article 9 du projet de décret portant sur la nomenclature : « toute dépense ordonnancée est imputée sur un compte du plan de compte de l'État. Les normes de la comptabilité publique définissent les modalités d'imputation de chaque dépense exécutée ».

Il résulte de cet article 9 du projet de décret que durant l'année calendaire les opérations sont comptabilisées selon une logique de type de trésorerie (avec possiblement un classement des comptes dans une optique patrimoniale⁴). Pour respecter le principe des droits constatés, il faut donc procéder à des retraitements en période d'inventaire⁵. Cette démarche admissible suppose que l'article 27 du projet de LOB soit modifié de la manière suivante : « La comptabilité générale est tenue selon la méthode de la partie double et les états financiers sont présentés selon le principe des droits constatés ».

Les comptabilités et nomenclatures

La comptabilité budgétaire utilise le même cadre de nomenclatures pour le suivi des crédits d'engagements et le suivi des crédits de paiement : ces nomenclatures sont, d'une part, celles décrivant la structuration budgétaire (mission, programme, sous-programme, activités, parties) et, d'autre part, celles listant les ministères⁶ et structures auprès desquelles les crédits ont été mis à disposition et/ou les responsables autorisés à engager et à ordonnancer les crédits.

La comptabilité générale disposera d'une nomenclature des comptes (qui apparaîtra dans le plan de comptes) permettant de tenir les comptes en partie double et de présenter les états financiers conformément au principe des droits constatés.

La comptabilité d'analyse des coûts partage le cadre de nomenclature de la comptabilité budgétaire, mais sa tenue suppose d'y introduire les concepts de nature des programmes et activités (de soutien ou de politiques publiques), afin de déverser conformément à l'article 28 du projet de LOB « les dépenses des programmes, actions⁷ et activités de soutien » sur les « dépenses de programmes fixés pour la réalisation des objectifs de politiques publiques ».

Le système d'information financière et comptable

Le système d'information financière et comptable apparaît directement conditionné, d'abord, par la définition du critère de rattachement des charges budgétaires (au stade du visa qui constitue le fait générateur de la consommation des crédits de paiement), et ensuite, par le fonctionnement de la comptabilité générale (hors opérations de fin d'exercice, dites « opérations d'inventaire »⁸ puis y compris ces « opérations d'inventaires »).

La rédaction de l'article 9 permet de comptabiliser au même moment les dépenses budgétaires et les charges comptables ou les mouvements de comptes de bilan correspondant à ces dépenses. En effet, l'articulation entre les deux comptabilités reste essentielle pour le maintien du niveau d'analyse actuel de la nature des dépenses d'un programme ou sous-programme. Par ailleurs, l'information sur la nature détaillée de la dépense (par exemple, le salaire de base ou des indemnités.) ne serait plus portée par des

paragraphes et sous-paragraphes budgétaires mais par la seule comptabilité générale. Enfin, en vue de conserver le même niveau d'analyse, les données de comptabilité générale doivent être mises en relation avec les éléments pertinents de la structure budgétaire (par exemple la partie d'un programme), ce qui implique de maintenir dans la comptabilité générale les liens logiques entre la vision budgétaire de la dépense et sa nature comptable

L'état des travaux sur les nomenclatures

Au moment de la rédaction de ce rapport, l'état des travaux sur les nomenclatures s'avère le suivant :

- La nomenclature correspondant au cadre de l'autorisation budgétaire se trouve à un stade avancé d'élaboration (nomenclature des programmes, sous-programmes) ;
- La nomenclature des dépenses (par parties, catégories et sous-catégories) fait l'objet du projet de décret examiné.
- Il reste à établir :
 - La nomenclature par activité qui devra au moins distinguer les dépenses de soutien des autres dépenses concourant directement à la réalisation des politiques publiques ;
 - La nomenclature comptable (plan de comptes) qui devra permettre d'appliquer la méthode de la partie double et de répondre au principe des droits constatés ; elle devra spécifiquement permettre d'identifier et de chiffrer les opérations correspondant aux ressources et aux charges de trésorerie, telles que listées dans l'article 11 du projet de LOB pour en rendre compte à l'Assemblée des représentants du peuple (article 68 alinéa 6 du projet de LOB).
- Il sera nécessaire que soient établies la (ou les) nomenclature(s), d'abord, des ministères (et en tant que de besoin des directions, services) et des structures entre lesquels les crédits sont répartis pour exécution du budget, et, ensuite, des responsables autorisés à engager et ordonnancer les crédits.

Le caractère complémentaire et cohérent des nomenclatures

Pour les dépenses budgétaires, les besoins auxquels doivent répondre l'ensemble des nomenclatures du champ budgétaire peuvent être regroupés en trois thèmes articulés entre eux :

- s'assurer du respect des autorisations budgétaires données par l'Assemblée des représentants du peuple et à lui en rendre compte ;
- suivre les crédits alloués aux différents responsables chargés de l'exécution des autorisations budgétaires ;
- connaître l'utilisation détaillée des crédits afin d'arbitrer et de piloter, en analysant les natures des dépenses et les activités auxquelles elles correspondent.

Par ailleurs, la nomenclature comptable (plan de compte) permet de connaître finement la nature des charges et des mouvements de comptes de bilan qui sont la

traduction en comptabilité générale des dépenses budgétaires. Elle permet en outre de décrire les opérations de trésorerie (en ressources et en charges).

La nomenclature de dépenses budgétaires par nature et la nomenclature de comptabilité générale ont, enfin, vocation à s'articuler et peuvent se compléter dans la réponse à certains besoins.

Observation finales sur le projet de décret sur la nomenclature des dépenses

La structuration en parties

Les 6 premières parties traduisent les grandes natures classiques de dépenses. Ces parties définies dans une perspective budgétaire restent cohérentes avec les grandes natures de charges et les éléments d'actif et de passif correspondant dans la comptabilité générale. Le dispositif correspondant à la partie 7 « dépenses imprévues et non réparties » semble clair et permet de bien différencier le sujet des crédits et celui de l'imputation des dépenses selon leur nature.

Les catégories et sous-catégories

Leur définition correspond au souci légitime de rendre compte à l'Assemblée des représentants du peuple de l'emploi des crédits selon des axes méritant son attention et celui des autorités, en raison de l'importance des sommes en jeux ou de leur sensibilité. Les choix faits traduisent donc des préoccupations propres à l'État tunisien et ne requièrent pas de remarques particulières.

La nomenclature de comptabilité générale (plan de comptes) a vocation à compléter les informations, de sorte à affiner la connaissance sur la nature des dépenses selon des axes adaptés aux normes comptables. L'attention peut cependant être attirée sur quelques clarifications techniques.

Une clarification entre les dépenses budgétaires objet du projet de décret sur la nomenclature des dépenses et les charges de trésorerie énumérées à l'article 16 du projet de LOB s'avère nécessaire

Tout d'abord, concernant la partie 6 : « service de la dette » il convient de relever que les charges de trésorerie au titre de la « gestion de la dette publique », citées à l'article 16, correspondent aux opérations sur le principal de la dette et notamment le remboursement du capital, dès lors, en vue d'éviter toute ambiguïté, la partie 6 pourrait être renommée de façon plus précise « charges de la dette de l'État ».

Par ailleurs, il paraîtrait souhaitable que dans la partie 5 : « dépenses d'opérations financières », catégorie 2, sous-catégories 1 : Prêts et 2 : « avances accordées », les concepts sous-tendant ces prêts et avances accordés (de nature budgétaire) soient clairement définis pour les distinguer de ceux figurant en charges de trésorerie (« crédits et avances du Trésor » cités à l'article 16).

Identification du destinataire final des dépenses d'intervention (partie 3)

L'article 25 identifie les catégories de destinataires finaux (ménages, associations et organismes, collectivités territoriales et entreprises). L'article 31 prévoit que les crédits

inscrits au niveau de chaque sous-catégorie de la partie 3 comportent les dépenses d'intervention alloués à ces différentes catégories de bénéficiaires.

Deux questions demeurent toutefois en suspens :

- L'article 31 appelle-t-il la création dans la nomenclature des dépenses budgétaire de 4 paragraphes (ou concepts équivalents) pour chaque sous-catégories ?
- Ou bien la comptabilité générale sera-t-elle seule responsable d'identifier les charges par catégories de destinataires (ce qui supposerait la réversibilité absolue du lien entre le dispositif budgétaire et la comptabilité générale comme ci-dessus) ?

L'adoption de nouvelles règles comptables

L'élaboration d'une nouvelle comptabilité générale à destination de l'État requiert la définition de nouvelles règles comptables, en accord avec les spécificités et les besoins de l'État (Marty, 2011). De manière tautologique, une règle comptable constitue une règle appliquée au domaine de la comptabilité. Elle vise principalement à améliorer les méthodes de tenue comptable, et à faciliter la compréhension et le contrôle des comptabilités. Des règles et principes déterminant le mode de fonctionnement de la comptabilité se trouvent réunis sous ces vocables. Les normes comptables existent, tant sur le plan national, qu'international. Elles permettent d'harmoniser la mondialisation des marchés financiers et de comparer les informations sur différentes entreprises. Dans la majorité des États, ces normes sont édictées par un régulateur comptable national. L'International Accounting Standard Board (IASB) assure cette fonction au plan international.

En Tunisie, la comptabilité publique a une pluralité de sources, en particulier la Constitution. Cependant, la LOB n° 67-53 du 8 décembre 1967, modifiée par les textes subséquents, et le code de la comptabilité publique, promulgué par la loi n° 73-81 du 31 décembre 1973, constituent les principales sources des règles de la comptabilité publique.

Par ailleurs, les règles comptables applicables à l'administration se trouvent conçues par la direction générale de la comptabilité publique et du recouvrement, chargée notamment⁹ :

- « de préparer les projets de textes législatifs et réglementaires relatifs aux structures et procédures comptables de l'État, des établissements publics, des collectivités locales et des organismes assimilés et de prendre les mesures nécessaires à leur application ;
- de veiller à l'application des textes législatifs et réglementaires fixant les règles de la comptabilité publique par les agents chargés de l'exécution des budgets de l'État, des établissements publics, des collectivités locales et des organismes assimilés ;
- d'étudier et développer les règles et normes comptables de l'État, des établissements publics et des collectivités locales ainsi que de veiller à leur bonne application ;
- d'effectuer les études relatives aux recettes et aux dépenses publiques ainsi qu'à la comptabilité matière [...] ».

En revanche, le système comptable des entreprises est préparé par le Conseil national de la comptabilité (CNC). Cet organisme examine et donne son avis sur : les projets de normes comptables et les modalités de leur application ; les projets des textes légaux et réglementaires qui comportent des dispositions ayant trait à la comptabilité ; les sujets relatifs à la comptabilité. Il examine enfin les questions relatives à la comptabilité et propose les moyens de son amélioration¹⁰.

En conséquence, dans un cas l'administration prépare les normes comptables qui lui sont applicables, dans l'autre, un conseil autonome le fait, même si dans les deux hypothèses le pouvoir d'édition reste entre les mains du gouvernement. Cette situation était commune dans les pays membres de l'OCDE également. Désormais, afin d'accroître la confiance des citoyens et des opérateurs économiques, il a été décidé qu'un organisme régulateur conseillerait les services de l'État dans l'adoption des normes comptables.

La Tunisie a choisi de suivre la même voie. Après un travail de comparaison internationale, le parlement tunisien a, par la loi de finances de 2014, d'une part, modifié l'article 68 du code de la comptabilité publique et introduit la notion de normes comptables, et, d'autre part, ajouté l'article 68 bis dans le même code créant le Conseil national des normes des comptes publics. Par la suite, le décret n° 222 du 21 mai 2015 fixant la composition et les modalités de gestion du Conseil national des normes des comptes publics, a chargé ce conseil d'émettre des avis préalables sur les normes comptables applicables à l'État, aux collectivités locales et aux établissements publics soumis au code de la comptabilité publique. Il a aussi précisé que les normes des comptes publics applicables aux dites entités s'inspirent des normes comptables internationales et que les projets des normes sont élaborés et présentés par les ministères compétents, ou par les organes du conseil des normes des comptes publics lui-même.

Le conseil émet, également, un avis sur les modifications ou l'interprétation des normes des comptes publics, ainsi que sur les projets se rapportant aux textes législatifs et réglementaires relatifs aux comptes publics et les études y afférentes. Pour parachever l'architecture juridique, une référence aux normes comptables a été insérée dans les articles 21 et 23 du projet de LOB.

Le CNC se révèle extrêmement important. En effet, le passage à la comptabilité générale impliquera l'adoption d'un nombre considérable de textes. Le premier sera un nouveau plan comptable, avec une nouvelle nomenclature. Mais d'autres textes importants resteront à prendre comme ceux permettant l'établissement d'une méthodologie pour la réalisation d'un inventaire du patrimoine de l'État et d'un bilan d'ouverture. Dès lors, il importe que dans les meilleurs délais, le Conseil voit ses membres nommés et son secrétariat constitué et qu'il bénéficie des moyens matériels et humains nécessaires à sa mission.

Encadré 7.3. Normes d'information financière et de certification – Canada : Que sont les normes comptables ?

Les normes comptables forment les normes faisant autorité en matière d'information financière. Elles constituent la source première des principes comptables généralement reconnus (PCGR). Elles précisent de quelle façon les opérations et autres événements doivent être constatés, mesurés, présentés et communiqués dans les états financiers. Elles visent à fournir aux investisseurs, prêteurs, créanciers, donateurs et autres de l'information financière utile pour prendre des décisions sur la fourniture de ressources à l'entité.

Source : Conseil des normes comptables du Canada, www.nifccanada.ca/conseil-des-normes-comptables/notre-rol/le-cnc/item56000.aspx.

Encadré 7.4. Les autorités des normes comptables françaises

L'Autorité des normes comptables (ANC)

Créée par l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009, elle exerce les missions suivantes :

1. Elle établit sous forme de règlements les prescriptions comptables générales et sectorielles que doivent respecter les personnes physiques ou morales soumises à l'obligation légale d'établir des documents comptables conformes aux normes de la comptabilité privée ;
7. Elle donne un avis sur toute disposition législative ou réglementaire contenant des mesures de nature comptable applicables aux personnes visées ;
8. Elle émet, de sa propre initiative ou à la demande du ministre chargé de l'économie, des avis et prises de position dans le cadre de la procédure d'élaboration des normes comptables internationales ;
9. Elle veille à la coordination et à la synthèse des travaux théoriques et méthodologiques conduits en matière comptable ; elle propose toute mesure dans ces domaines, notamment sous forme d'études et de recommandations.

Source : site internet de l'Autorité des normes comptables, www.anc.gouv.fr/cms/sites/anc/accueil.html (consulté le 5 février 2016).

Le Conseil de normalisation des comptes publics

L'article 115 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 instaure un conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), chargé d'émettre un avis préalable sur les règles applicables à la comptabilité générale de l'État et, sans préjudice des compétences de l'Autorité des normes comptables, des autres personnes publiques et des personnes privées financées majoritairement par des ressources publiques et notamment des prélèvements obligatoires.

Le CNOCP peut également proposer des normes, des modifications ou des interprétations de normes applicables à ces personnes. Les avis concernant ces propositions sont adressés aux ministres compétents. Il peut également participer en son nom aux débats internationaux sur la normalisation comptable et répondre aux consultations des organisations internationales.

Tous ses avis, recommandations et prises de position sont rendus publics.

Cet organisme **consultatif** est placé auprès du ministre chargé du Budget qui donne force juridique aux avis du CNOCP en les approuvant par voie d'arrêté.

Source : site du ministère des Finances et des Comptes publics, www.economie.gouv.fr/cnocp/conseil-normalisation-des-comptes-publics-0 (consulté le 5 février 2016).

De manière générale, il appert que des efforts considérables ont été accomplis pour doter l'État tunisien d'une nouvelle comptabilité répondant aux normes internationales et aux besoins d'une gestion moderne et efficace. Il semblerait, cependant, qu'actuellement, l'État tunisien ne soit pas prêt à mettre en œuvre dans des délais courts cette transformation. Cette difficulté s'avère accrue, en particulier, par la nécessité de développer le nouveau système d'information en parallèle de la nouvelle comptabilité.

L'importance de l'enjeu devrait, toutefois, le conduire à poursuivre avec fermeté dans la voie du changement en y consacrant les moyens humains et matériels adéquats. Et cela d'autant plus, que l'expérience des pays membres de l'OCDE montre que la mise en œuvre complète d'une comptabilité générale patrimoniale s'étend sur une longue période.

Recommandations

Il se révélerait souhaitable de :

1. Établir, d'abord, un état précis des comptes d'attentes hors comptabilité et des restes à recouvrer, et de préparer, ensuite, d'un programme pluriannuel d'apurement qui distinguerait clairement les années et les sommes. Ce programme serait décliné annuellement dans les projets de loi de finances soumis à l'ARP.
2. Procéder, ensuite, à une évaluation de la situation des postes comptables. Elle serait suivie d'un programme de soutien et d'affectation de moyens pour les postes comptables dans une situation difficile.
3. Étendre et achever l'expérimentation comptable, en :
 - a) achevant l'expérimentation de la nouvelle nomenclature budgétaire et comptable à la Paierie Générale de Tunisie et faire le bilan de cette démarche ;
 - b) poursuivant l'expérimentation de la comptabilité à la TGT ;
 - c) étendant, d'abord, aux sept paeries ministérielles, et, ensuite, aux trésoreries régionales de l'expérimentation d'une nouvelle comptabilité publique ;
 - d) procédant au bilan de l'expérimentation comptable et à la mise en place du nouveau système comptable de l'État Tunisien dans l'ensemble des ministères.
4. Adopter des nouvelles normes comptables :
 - a) conformes aux standards internationaux ;
 - b) applicables à l'État (cadre conceptuel, hypothèses sous-jacentes aux normes comptables, principaux concepts, portée et limites des informations financières) ;
 - c) selon le domaine en considérant :
 - i. le champ d'application ;
 - ii. les méthodes comptables et d'évaluation ;
 - iii. et l'information à fournir dans les annexes.
5. Prévoir un calendrier de mise en œuvre de la réforme comptable de l'État :

La mise en place d'un système comptable en partie double et en droits constatés constitue un défi considérable. Aussi serait-il opportun de prévoir des étapes à son application totale. Dans une étape intermédiaire, la tenue d'une comptabilité simple avec présentation en droits constatés pour les états financiers serait envisagée. Cette étape pourrait durer plusieurs années, durant laquelle le passage à un système comptable en partie double et droits constatés continuerait d'être préparé. Naturellement, ces dispositions devraient figurer dans la nouvelle LOB.
6. Mettre en état les comptes de l'État, en :
 - a) Préparant la méthodologie de la réalisation d'un inventaire et d'un bilan d'ouverture de l'État ;
 - b) Entreprenant l'inventaire et le bilan de l'État.
7. Adopter le nouveau plan comptable, en :
 - a) Achevant la rédaction de la nouvelle nomenclature et du nouveau plan comptable de l'État tunisien en tenant compte des observations formulées ci-dessus et faisant valider ces textes par le Conseil des normes comptables ;
 - b) Adoptant par décret la nouvelle nomenclature ;
 - c) Soumettant le nouveau plan comptable de l'État à l'ARP ;
 - d) Mettant en place le nouveau plan comptable de l'État tunisien.
8. Rendre opérationnel le conseil national des normes des comptes publics, en :
 - a) Instaurant un secrétariat permanent doté des moyens matériels et humains suffisants ;
 - b) Adoptant son règlement interne, sa méthode et son programme de travail.

Notes

1. La responsabilité personnelle et pécuniaire s'exerce sur le chef de poste. Il ressort de ce principe que le code de la comptabilité traite surtout des comptables publics qui sont les chefs des postes comptables.
2. Cette évaluation a été effectuée par madame Danièle Lajoumard, Inspecteur Général des Finances (France).
3. Article 14 du projet de LOB : « Les dépenses du budget de l'État sont classées selon les parties suivantes : dépenses de rémunérations ; dépenses de moyens de services ; dépenses d'interventions ; dépenses d'investissements ; dépenses des opérations financières ; les charges de financement ; dépenses imprévues et non réparties. »
4. Ainsi une dépense budgétaire donnera lieu en comptabilité générale, selon la nature de l'opération, à une imputation sur un compte de charge ou sur un compte de bilan (par exemple, un compte d'immobilisation).
5. Ces retraitements consistent en particulier à vérifier et à faire que toutes les charges rattachables à un exercice comptable (et seulement les charges rattachables à l'exercice) aient bien été comptabilisées au titre de cet exercice. Il s'en avère de même, pour les produits.
6. Pour l'instant, il ne semble pas que la nomenclature descende au niveau de la direction ou du service.
7. Il convient d'observer que le concept d'action mentionné à l'article 28 du projet de LOB n'est pas défini par ailleurs dans le projet de loi. S'agit-il plutôt des sous-programmes ?
8. Cf. article 9 du projet de décret : « toute dépense ordonnancée est imputée sur un compte du plan de compte de l'État ».
9. Article 21 du décret n° 2007-1198 du 14 mai 2007, modifiant et complétant le décret n° 91-556 du 23 avril 1991 portant organisation du ministère des finances.
10. L'article 5 de la loi n° 96-112 du 30 décembre 1996 relative au système comptable des entreprises a créé le conseil national de comptabilité. Le décret n° 2007-1096 du 2 mai 2007 a fixé sa composition et ses règles d'organisation.

Références

- Belaïd, N. et Chikhaoui, L. (2012), *Comptabilité publique*, Centre de publication universitaire, Tunis, pp. 73- 85, ISBN : 978-9973-37-695-4.
- Ben Amor, J. et al. (2014), *Le cadre législatif et réglementaire de la GBO*, www.gbo.tn/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=165&Itemid=124&lang=en.
- Brault, R. et Giguère, P. (1997), *Comptabilité de gestion*, Les presses de l'université de Laval, Canada, ISBN 2-7637-7505-5.
- Cour des comptes (2011), *La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives*, www.ladocumentationfrancaise.fr/rapports-publics/114000651/index.shtml.
- La documentation française (2011), *Glossaire de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) :* www.ladocumentationfrancaise.fr/dossiers/d000111-lolf-une-nouvelle-constitution-financiere-pour-l-etat/glossaire.
- Marty, F. (2011), *De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés*. Bessy C., Delpeuch T. et Péglise J. (eds.). *Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes*, LGDJ, pp. 281-292, 2011, collection Droit et Société - Recherches et Travaux. halshs-0072288.

Chapitre 8

L'évolution du système d'information

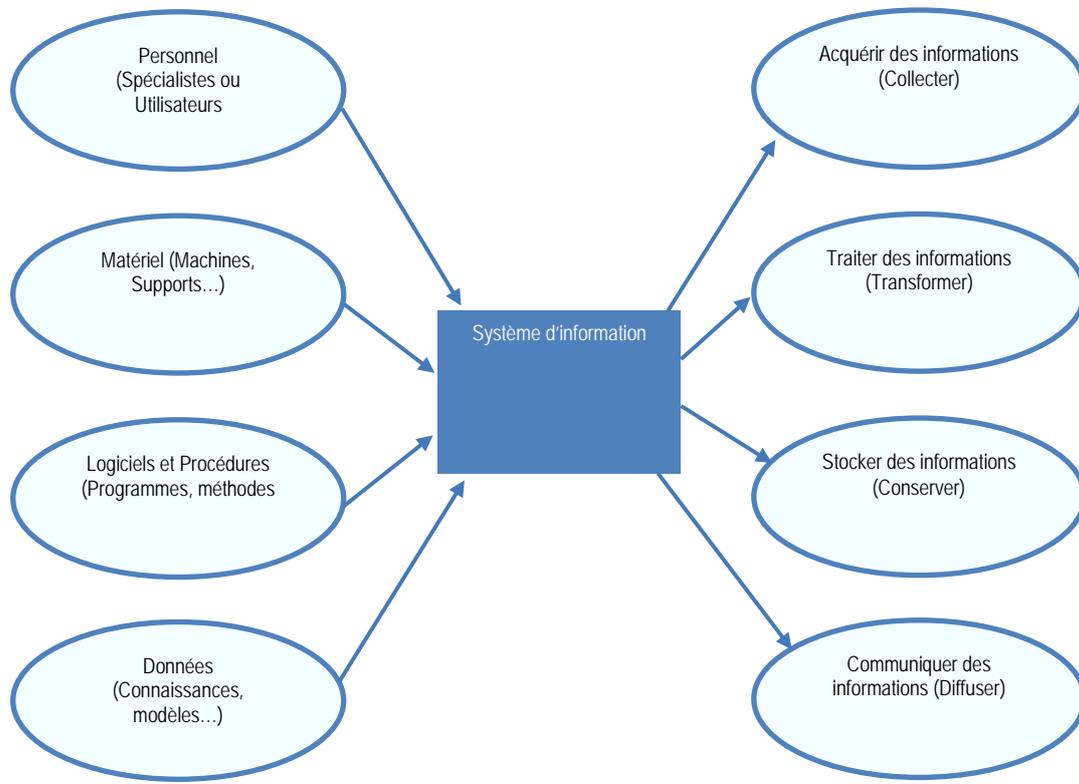
Le chapitre constate que la GBO nécessite un système d'information (SI) budgétaire et comptable remplissant un nombre considérable d'opérations complexes. Malgré les études et expérimentations conduites, il n'a pas été possible de déterminer si le SI tunisien actuel, même modifié, serait en mesure de supporter la GBO. Dès lors, il s'avère essentiel d'adopter, dans les meilleurs délais, une gouvernance et une stratégie permettant d'effectuer des choix éclairés dans ce domaine.

Dans l'ensemble de son activité, l'administration produit des données, les collecte, les traite, les échange et les codifie pour obtenir de l'information. Puis, elle présente et interprète cette information. Ainsi, l'établissement et le paiement d'une taxe fiscale fondée sur la valeur locative d'un immeuble demande l'émission d'un barème d'imposition, la collecte des données sur l'immeuble et ses habitants, le croisement des données de différentes sources, par exemple, les déclarations des assujettis et les données cadastrales, la codification dans les différentes catégories – immeuble d'habitation, commercial – l'interprétation et la présentation d'un rôle, la production d'avis d'imposition et éventuellement d'actes de poursuite.

De manière générale, l'activité de l'administration constitue un système, c'est-à-dire un ensemble de procédés, de pratiques organisées, destinés à assurer une fonction définie. L'activité budgétaire et comptable de l'administration repose ainsi sur un système d'information en ce qu'elle procède à la collecte de données (pièces justificatives) et à leur traitement et codification pour obtenir de l'information (inscription dans la comptabilité), qui est ensuite présentée et interprétée (états financiers, comparaison, constatation de déficits...) (Brault et Giguère, 1997).

De manière plus précise, un système d'information (SI) forme un : « Ensemble organisé de ressources : matériel, logiciel, personnel, données, procédures... permettant d'acquérir, de traiter, de stocker des informations (sous forme de données, textes, images, sons, etc.) dans et entre des organisations » (Reix, et al. 2011). Il se divise en deux sous-systèmes : l'un social, composé de la structure organisationnelle et des personnes liées au SI, l'autre technique, réunissant des technologies (matériel, logiciels et équipements de télécommunication) et des processus concernés par le SI. Ce dernier constitue le langage d'une organisation. Il décrit ses « clients », ses « produits », son organisation et ses procédures. Ce langage est employé et transporté par un automate programmable qui collabore au travail conceptuel de l'utilisateur, en lui fournissant des moyens massifs de classement, tri et traitement des données (Ferrier, 2009).

Figure 8.1. Les différentes ressources d'organisation d'un système d'information



Source : Reix et al. (2011) *Systèmes d'information et management des organisations*.

Plus spécialement, le SI budgétaire et comptable organise et transforme les diverses données financières d'une entité en informations cohérentes et utiles aux gestionnaires et aux utilisateurs externes. Il sert ainsi à la préparation de la loi de finances de l'année et son exécution, tant en recettes qu'en dépenses, après son adoption par l'Assemblée des représentants du peuple. De même, il permet, à des degrés différents, d'une part, de surveiller l'avancement et la qualité des activités et évaluer les résultats et le rendement de l'organisme, et, d'autre part, de gérer les règles, systèmes, procédures, délégations d'autorité et autres facteurs intégrés aux processus de l'organisation, afin de garantir raisonnablement que les objectifs arrêtés par les autorités sont respectés.

La GBO requiert un système d'information budgétaire et comptable en mesure de remplir de façon performante l'ensemble des fonctions qui viennent d'être décrites. La plupart des acteurs administratifs en sont conscients en Tunisie. Un nombre important de travaux sur ce SI ont donc été réalisés qui a constaté l'existence d'une pluralité du système d'information mettant en œuvre la législation budgétaire et comptable actuelle en Tunisie. Ces travaux ont aussi déterminé les fonctions que le SI devrait remplir pour appliquer la GBO, mais sans parvenir à se prononcer sur la capacité du SI actuel à le faire. Si bien que des choix de stratégies ont été posés sans que des solutions définitives aient été arrêtées.

La pluralité du SI budgétaire et comptable tunisien

Le système d'information mettant en œuvre la législation budgétaire et comptable actuelle en Tunisie répond à des objectifs et des logiques variés. Il a été bâti pour répondre aux exigences de la législation en vigueur, dont la constitution et la LOB forment le socle. Il permet de préparer et rendre compte des dépenses et recettes publiques. Toutes les étapes du processus de dépenses et recettes y sont retracées. L'ordonnateur, le contrôleur ou le comptable sont en mesure d'y accomplir les différents actes de leurs fonctions (engagement ; visa ; certification du service fait ; liquidation ; mandatement ; paiement). Le SI ne forme pas uniquement un système interne de l'administration. Il autorise des interactions avec les acteurs privés (personnes physiques et morales), pour des activités très diverses (par exemple, les douanes, impôts), pour des actions très variées (comme l'établissement et le paiement de l'impôt, les formalités douanières, le paiement de factures). Ce système comprend des applications nationales et des applications locales.

Les applications nationales

Le système d'information budgétaire et comptable de la Tunisie a, notamment, recours pour son fonctionnement à des applications informatiques organisées « en silos » et avec des interfaçages non-automatiques entre elles : ADEB suit l'exécution des dépenses de l'État et de nombreux établissements publics ; AMED traite la préparation du budget et édite les documents budgétaires ; INSAF assure la gestion de la paye des agents ; RAFIC est chargé de gérer les recettes ; SIADE gère les appels de fonds extérieurs ; SINDA constitue le système d'information douanier automatisé. À côté des applications nationales, certaines applications locales existent à la paierie générale de Tunis et à la Trésorerie générale de Tunisie. Dans l'inventaire de l'existant du SI, il s'avère utile d'examiner de façon détaillée chaque application.

ADEB signifie aide à la décision budgétaire. Cette application retrace l'exécution des dépenses de l'État. Elle gère la chaîne complète des dépenses publiques. Elle constitue un outil de gestion et de communication accessible à l'ensemble des acteurs de la dépense. Elle assure la tenue en temps réel des comptabilités budgétaires.

Elle est destinée à l'exécution de la dépense de l'État. Elle comprend 4 applications interfacées entre elles (permettant les virements de crédits) : ADEB État/Central ; ADEB régional ; ADEB EPA (établissements publics administratifs) ; ADEB municipal. Le volet « État » se limite à la dépense État, les autres volets gèrent également une comptabilité de recette budgétaire et hors budget. ADEB transmet à AMED les éléments d'exécution budgétaire sur deux années antérieures en vue de la préparation du budget. AMED fournit, quant à elle, à ADEB la nouvelle nomenclature budgétaire pour l'année suivante. ADEB compte 4 000 postes sur 1 200 à 1 300 sites dont : 600 EPA ; 264 communes ; 24 conseils régionaux ; 400 pour l'intégralité de l'administration centrale.

AMED sert à la préparation du budget par l'administration centrale, l'édition des documents budgétaires, et injection de la loi de finances dans le système d'exécution ADEB. D'un point de vue du SI, la préparation du budget se divise en 6 phases : la projection du budget selon l'historique et les données comptables (en mars) ; la projection anticipée des demandes des directions des affaires financières (DAF) ; la proposition budgétaire provenant de confrontation des demandes et des projections ; les négociations entre administration centrale et les directions des affaires financières (juillet) ; l'arbitrage

entre le ministère des Finances et les ministères concernés ; enfin, l'édition du projet final de budget pour transmission à l'Assemblée des représentants du peuple (octobre).

Les fonctionnalités d'AMED consistent, d'une part, dans l'établissement des documents budgétaires à partir des historiques fournis par ADEB (années n-1, n-2...), et des documents comptables de l'année courante, et, d'autre part, dans la mise en forme des documents pour injection dans l'application ADEB. AMED compte 200 utilisateurs (DAF) et naturellement les gestionnaires des applications correspondantes.

INSAF sert, d'abord, à l'administration des ressources humaines des agents de la fonction publique sur la base d'un dossier unique et ensuite à la liquidation des salaires. Elle supporte la gestion de 600 000 agents avec 130 statuts particuliers. Elle prend en compte tout type d'événement, concernant les ressources humaines, susceptible d'affecter l'agent à travers la saisie de formulaires. Elle gère chaque événement jusqu'à son éventuel effet en termes de rémunération. INSAF est implanté dans toutes les régions de Tunisie (structures régionales et ministères). Elle a pour utilisateurs 300 ordonnateurs (dont 100 pour le domaine de la santé publique).

RAFIC est destinée à la rationalisation des actions comptables et fiscales. Elle gère le contrôle fiscal et le recouvrement des créances relatives aux non-salariés. Elle assure la tenue en temps réel de la comptabilité des recettes des Finances. Elle offre une vision nationale et partagée des dossiers des professionnels et de leurs obligations fiscales.

RAFIC constitue un ensemble de sous-systèmes organisé de manière concentrique. Elle intègre les opérations des structures de contrôle et de recette, automatise la comptabilité de la recette, et l'aide à la vérification fiscale. Elle gère, enfin, le dossier du contribuable (déclaration, liquidation, suivi fiscal...), et l'enregistrement d'actes, la gestion des créances constatées, des restitutions de TVA, de la taxe de compensation sur le transport, de la vignette, des prêts sur gages, des infractions routières. 6 000 personnes utilisent RAFIC sur plus de 500 sites, dans le domaine fiscal (par exemple, les bureaux et les centres de contrôle) et celui de la gestion publique (recettes des finances ; conseils de régions et trésoriers régionaux).

SADEC désigne le système d'aide à la décision et à l'encadrement du contrôle fiscal. Il équipe l'administration fiscale d'outils et de moyens d'aide au contrôle fiscal des contribuables et à la rationalisation des méthodes de travail de suivi des dossiers. Il offre des informations utiles au rapprochement du revenu réel du contribuable (diverses sources : ADEB, SINDA, caisse nationale de sécurité sociale). Il complète RAFIC, en rapprochant les renseignements avec ceux déclarés spontanément par les contribuables et a une fonction de détection de la fraude. Il facilite le contrôle interne du rendement des unités de contrôle fiscal.

SADEC forme un système complet et reçoit les déclarations des employeurs sur les rémunérations versées à leurs salariés. Il gère, ainsi, les recoupements (entre autres : déclaration de douanes, factures, cotisations sociales de la CNSS, fichier national des véhicules, déclarations d'impôts dans RAFIC, etc.), et rapproche les données déclarées et celles collectées. Le contentieux fiscal est pris en charge par ce système. 167 bureaux de contrôle, répartis sur tout le territoire tunisien et dirigés par une structure régionale, utilisent SADEC.

SIADÉ gère la dette publique extérieure qu'elle soit garantie, rétrocédée ou privée. Elle considère et organise les accords de prêts (appels de fonds et demandes de tirage). Elle suit l'avancement des projets, l'édition de tableaux d'amortissement et de l'échéancier des remboursements. SIADÉ travaille avec ADEB concernant la codification

budgétaire produite par chaque demande de tirage. Ses utilisateurs sont les ministères demandeurs (jusqu'à 3 postes connectés), les entreprises publiques, le ministère des Finances (30 postes connectés).

SINDA forme le système d'information douanier automatisé. Il intègre la gestion et la liquidation des transactions douanières. Depuis l'arrivée de la marchandise jusqu'à son enlèvement, il couvre toutes les procédures douanières. Il est employé par les structures de la douane et ses partenaires. Il traite une multitude d'aspects économiques ou organisationnels, relatifs aux opérations en douane, jusqu'à l'organisation des entrepôts industriels ou des contentieux douaniers. Aujourd'hui, plus de 2 000 personnes recourent à SINDA, dont les déclarants douaniers et les bureaux des douanes.

Les applications locales

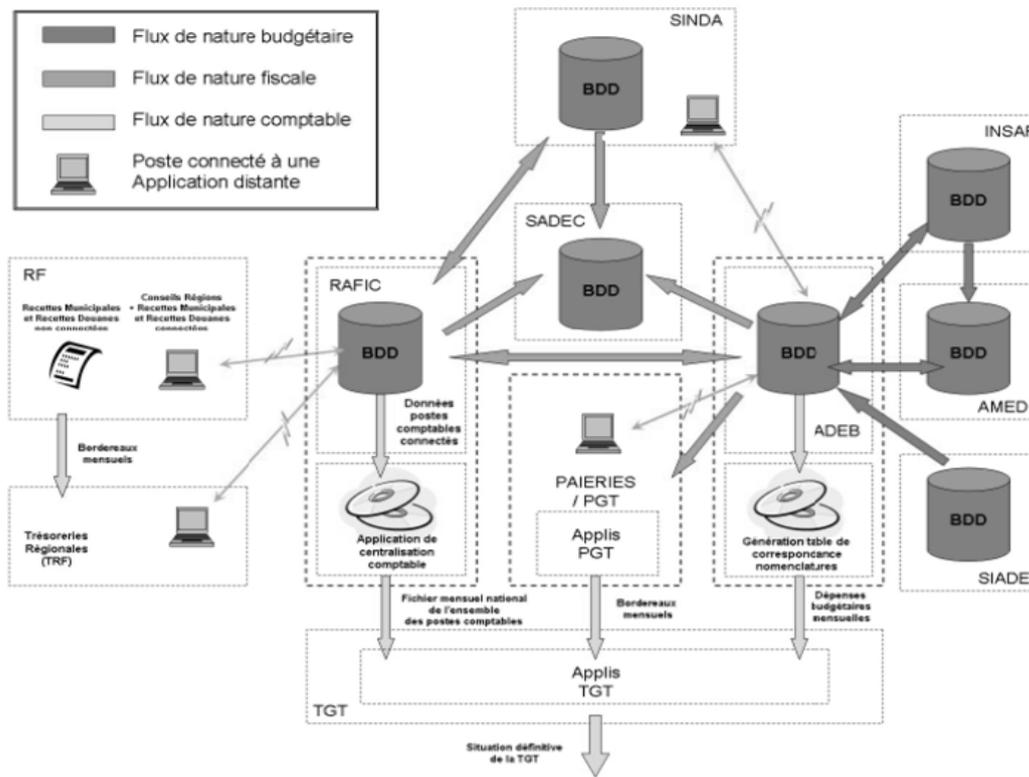
Les paieries départementales, la paierie générale de Tunis et la trésorerie générale de Tunisie bénéficient d'applications locales qui, constituent des logiciels exécutant un ensemble de fonctions qui leur sont précisément destinées.

Les sept paieries départementales assurent les dépenses des principaux ministères¹ au nom de l'État et couvrent 70 % de ses dépenses. Par ailleurs, la paierie générale de Tunis tient une place centrale parmi les postes comptables. Pour remplir ses missions, elle dispose d'une application de suivi et de gestion. Cette dernière administre les dépenses de personnel non traitées par les paieries départementales et fonctionne en tant que système intégré : une seule base de données, de nombreux modules dont un module central de comptabilité.

Outre la PGT, les sept paieries départementales utilisent les applications locales dédiées à leurs ministères. 50 postes sont regroupés pour 83 utilisateurs. Les autres paieries détiennent 44 postes pour 70 utilisateurs.

La trésorerie générale de Tunisie est le comptable centralisateur de l'État et en même temps le comptable public gérant les comptes du Trésor. Son SI interne constitue une application de gestion et de tenue de la comptabilité. Il se décompose en autant de comptabilités auxiliaires qu'il existe d'attributions de la TGT. Chaque comptabilité auxiliaire est reversée dans une table comptable générale. L'application de centralisation comptable figurant sur le même ordinateur que RAFIC facilite la validation comptable par les utilisateurs. 450 postes comptables l'utilisent, dont 250 emploient RAFIC pour valider directement leur comptabilité. La Tunisie envisage l'automatisation de toutes les recettes de Finances entraînant 40 rattachements dans les prochains mois. Resteront à relier les paieries et les recettes des douanes.

Figure 8.2. Cartographie du SI tunisien et flux associés



Source : Quero, Boët, et Pillet (2013) *Rapport de synthèse, Système d'information, appui à la gestion budgétaire par objectifs*.

Le système d'information et la GBO

Bien que les fonctions que le SI devrait remplir pour appliquer la GBO aient été répertoriées, il paraît difficile de se prononcer sur la capacité du SI actuel à le faire.

Les fonctions requises du SI pour la GBO

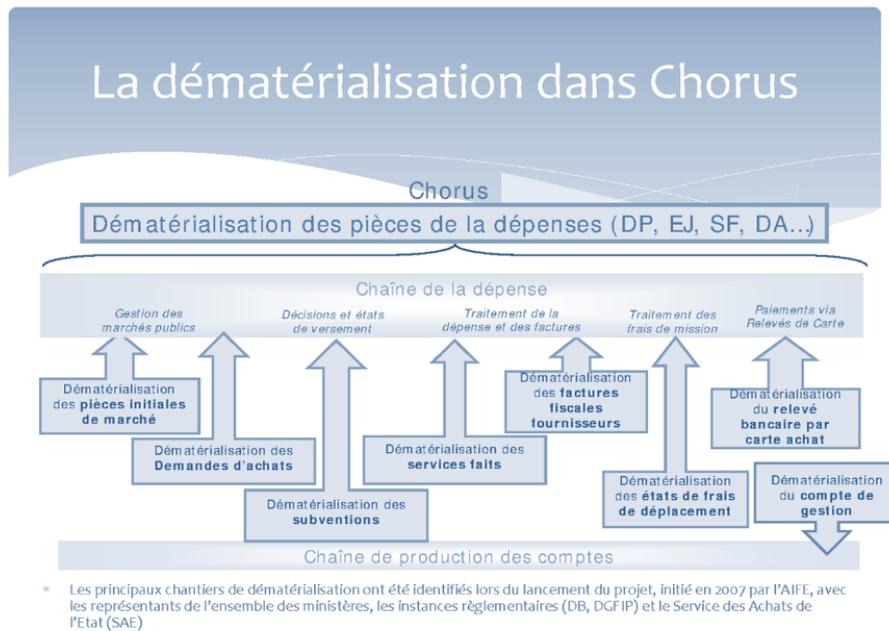
Le projet de LOB et l'évolution du droit et des procédures subséquentes imposeront d'inscrire le SI futur dans la chaîne de responsabilité budgétaire. En effet, le SI futur retracera le cadre budgétaire et les différents projets de budgets notifiés et validés. Il indiquera aussi, dès le début de la période de gestion, les mises à disposition de crédits pour chaque décideur. Cette information permettra la certification des comptes. Elle renseignera les décideurs sur les crédits consommables avant l'engagement de la dépense. Pour le pilotage, le SI requiert d'intégrer la programmation des dépenses de sorte que le décideur la compare à l'exécution des crédits. Si bien que pour mettre en œuvre pleinement le projet de LOB, le futur système d'information permettrait notamment :

- l'intégration des opérations dans un système unique, assurant, tant aux gestionnaires qu'aux comptables, l'accès à toute l'information et la réalisation des actes dont ils sont responsables ;

- aux gestionnaires de tenir la comptabilité des engagements, et rendre compte de l'exécution du budget voté en autorisations d'engagement (AE). En effet, la comptabilité générale en droits constatés impose l'enregistrement des charges en cours d'année de leur reconnaissance par l'État (certification du service fait), quelque que soit l'année d'engagement de la dépense. Le fait générateur de la recette apparaît aussi enregistré au moment de sa reconnaissance, quelle que soit l'année de recouvrement de la recette. Enfin, la comptabilité de caisse requiert l'enregistrement des mouvements de crédit au cours de l'année au cours de laquelle ils sont encaissés ou décaissés, sans considération de l'année de l'engagement et de la reconnaissance de la dette ou de la créance ;
- d'avoir un périmètre correspondant à celui de la loi de finances, en y incluant les comptes spéciaux du Trésor, ainsi que les relations entre ceux-ci et le budget général ;
- de restituer toutes les opérations à la fois en comptabilité des opérations budgétaires et en comptabilité générale ; le rapprochement de la comptabilité générale de l'État avec celle du secteur privé fait naître l'obligation de respecter les normes du plan comptable. Dès lors, le SI est tenu de faire apparaître la gestion des actifs dans une comptabilité auxiliaire des immobilisations et intégrer les écritures d'amortissements ;
- d'automatiser les contrôles ;
- d'avoir l'information financière adaptée aux besoins des différents utilisateurs définis par la LOB (ARP, ordonnateurs, comptables, certificateur, analystes financiers, investisseurs, citoyens) ;
- la traçabilité et la documentation des opérations, de sorte à faciliter la certification des comptes de l'État ; la gestion de référentiels uniques et partagés ainsi que la disponibilité d'outils de contrôle assureraient à la Cour des Comptes l'exhaustivité, l'exactitude, la séparation des exercices et de l'imputation des enregistrements comptables ;
- l'intégration et la dématérialisation des procédures qui forment deux instruments considérables en termes de gains d'efficacité. La dématérialisation améliore l'efficacité des procédures au cours desquelles des pièces justificatives sont prises en compte ou produites. Elle fournit une réponse adaptée aux enjeux de fiabilité, de fluidité, de traçabilité et de sécurité de l'information. Elle réduit aussi significativement le coût des opérations. Par exemple, selon les données de l'Agence française pour l'informatique financière de l'État, le traitement d'une facture par le progiciel de gestion intégré (PGI) Chorus, coûte à l'émission 5 euros contre de 8 à 9,5 euros pour une facture en papier. Pour une facture reçue, ce coût se situe à 7,5 euros contre 13,8 euros pour une facture en papier².
- de considérer la performance qui constitue un enjeu essentiel de la LOB. Elle impose d'identifier les coûts et les résultats des politiques publiques. Les dépenses doivent être rattachées à des programmes et sous-programmes du PAP de sorte à être justifiées et à établir le coût complet des politiques publiques. Il faut renseigner les indicateurs de performance dans chaque réseau et les consolider au niveau des responsables de programmes. Le parlement requiert notamment la fiabilité des indicateurs. Pour procéder à la comparaison des moyens et des résultats, les dépenses nécessitent, d'une part, leur imputation aux

actions et sous-action auxquelles elles contribuent, et, d'autre part, leur ventilation entre les dépenses transversales. Ces opérations passent par l'affectation des dépenses indivises des actions de support sur les actions de politique publique, selon des règles et clés propres à chaque programme. Naturellement, l'ensemble de ces procédures devient bien plus aisé grâce à un SI efficace.

Figure 8.3. Le système d'information budgétaire et comptable français et la dématérialisation des pièces de la dépense



Source : Botton (2011) *Le programme Chorus et l'intégration du document électronique dans la comptabilité nationale*.

La capacité du SI à porter la GBO

Il s'avère difficile de se prononcer sur la capacité du SI budgétaire et comptable à porter actuellement la GBO. En effet, il ne semblerait pas avoir fait l'objet d'une évaluation générale à cette fin. Il demeure aussi hors de la portée de cette étude d'engager une telle démarche. Il n'apparaît donc possible que de formuler des observations générales sur ce point.

Les applications du SI tunisien ont été développées pour la plupart entre les années 1970s et 1990s. Si un recours initial à la sous-traitance a eu lieu pour certaines d'entre elles, les équipes de l'administration, notamment du centre informatique du ministère des Finances, possèdent désormais une bonne maîtrise de leur fonctionnement et en assurent les évolutions de manière autonome. Il sera toutefois noté que l'effectif des équipes informatiques consacrées à ces applications demeure restreint. Les applications sont principalement basées au CIMF (Centre Informatique du Ministère des Finances) et au

CNI (Centre National de l'Informatique). Elles se caractérisent par leur architecture morcelée, même si des interconnexions s'avèrent possibles.

À l'exception d'AMED, les applications principales ont été développées et maintenues dans un environnement créé par la société Oracle. Par ailleurs, hormis SINDA et RAFIC, les applications, reposent sur une technologie ancienne qui devrait connaître des évolutions pour rester à jour. ADEB, notamment, requiert une évolution importante, afin de prendre en charge la nouvelle nomenclature comptable et le passage à la comptabilité en partie double générale. De même, la prise en charge de la performance impose une profonde évolution des applications informatiques.

Choix stratégiques et solutions d'attente

La nécessité d'opérer des choix stratégiques pour appliquer la LOB est globalement admise par l'ensemble des acteurs prenant part au processus, mais l'impossibilité de les opérer a conduit à des expérimentations et à l'établissement d'hypothèses de travail.

La nécessité de choix stratégiques

Les besoins fonctionnels précités de la future LOB imposeront de faire profondément évoluer le SI budgétaire et comptable. Ce changement passe par des choix stratégiques, telle la décision de faire évoluer les applications existantes ou d'en acquérir de nouvelles. Or, ces choix sont lourds de conséquences. En effet, ils sont extrêmement consommateurs de temps et de ressources financières³ et humaines pour le développement, l'adaptation des utilisateurs aux nouvelles configurations et aux nouveaux outils. Ils comportent aussi des risques considérables. Les échecs dans la matière ne sont pas exceptionnels, tel celui subi par l'application française « ACCORD 2 ». De même, l'adoption d'un logiciel entraîne une perte d'autonomie pour le pays qui vient à dépendre d'une technologie ou d'un prestataire de service étranger pour faire évoluer son SI. En contrepartie, les coûts, le temps et la fiabilité des choix appropriés sont de nature à justifier des risques calculés.

Pour procéder à l'évolution du SI, plusieurs scénarios paraissent envisageables.

- Scénario « Adaptation du SI existant » : afin d'effectuer une analyse détaillée de l'architecture applicative, il s'avère nécessaire d'effectuer un recensement exhaustif des interfaces existantes entre les différents blocs applicatifs. Ce recensement requiert de disposer de descriptions claires des données échangées entre blocs pour s'assurer de leur cohérence et éventuellement apporter des correctifs.
- Scénario « Nouveau SI développé par l'administration tunisienne » : dans cette hypothèse, au lieu de s'intéresser à l'architecture applicative, l'attention est portée sur l'architecture par métier. Ce scénario permet également de construire une documentation solide, largement absente aujourd'hui. Pour l'appliquer, une description détaillée des différents métiers exercés et des fonctionnalités associées s'avère indispensable. Cette description implique un travail lourd d'observation et de recherche, notamment avec des entretiens avec les acteurs et utilisateurs.
- Scénario « Portage du SI par un Progiciel de Gestion intégrée » : dans ce scénario, le SI de la LOB serait porté par un progiciel de gestion intégré (PGI), acquis auprès d'un éditeur, fournisseur extérieur à l'administration. Ce portage demande également la remise à plat des architectures par métier et applicative. Sa mise en

œuvre implique souvent l'adaptation radicale des pratiques existantes de sorte à les rendre conformes avec le cadre prédéfini par l'éditeur. Le recours à des développements spécifiques resterait à limiter au maximum, en raison des coûts d'adaptation lors des passages d'une version à une autre. En revanche, le caractère générique de ses fonctionnalités facilite, une fois la comptabilité bien éprouvée, un déploiement de fonctionnalités supplémentaires.

Expérimentations et hypothèses d'attente

Depuis 2011, le système d'information budgétaire et comptable a fait l'objet de nombreux travaux destinés à préparer le passage à la GBO, dont des expérimentations et études techniques, dans l'attente des choix stratégiques.

Le travail accompli depuis 2011

Plutôt que de procéder à des choix aux conséquences lourdes et difficilement réversibles, il a été décidé d'effectuer des travaux d'analyse, examen des besoins et expérimentation de portée limitée. Un comité interministériel de la GBO a, le 19 juin 2013, décidé de procéder à l'expérimentation de la comptabilité en partie double à la paierie générale de Tunis durant l'exercice 2014. Des travaux d'expertise ont porté sur la révision des processus comptables, le listage exhaustif des écritures comptables affectées et leur transcription en partie double. Un cahier des charges fonctionnel pour faire évoluer le SI concerné « Application locale » a été produit et remis au Centre informatique du ministère des Finances (CIMF) au début du mois de mai 2014. Les travaux de la DGCPR, du CIMF et de la PGT, entre mai 2014 et mai 2015, ont permis l'adaptation du logiciel « Application locale » à la partie double et la réorganisation en conséquence des services de la PGT.

Il a été possible de faire évoluer de manière limitée les systèmes de gestion budgétaire (systèmes « AMED », « ADEB » et « ADEB établissement ») et le système gérant les rémunérations des agents publics (système « INSAF » et « INSAF+ » pour les établissements). Ainsi, d'abord, des tables de nomenclatures et de nouveaux articles ont été créées, et, ensuite, des masques de saisie et de restitutions complémentaires ont été introduits.

En particulier, pour les applications « AMED » et « ADEB » les évolutions se décomposent en 3 étapes :

- Affectation des sous-paragraphes aux programmes et sous-programmes :
 - 1. Affectation des rubriques budgétaires Titre I
 - 2. Affectation des projets Titre II
- Saisie des chiffres :
 - 1. Saisie Titre I en administration centrale
 - 2. Saisie Titre I en établissement public
 - 3. Saisie Titre II
- Appropriation des nouvelles restitutions produites :
 - 1. Restitutions Titre I dans AMED
 - 2. Restitutions Titre II dans ADEB

Les évaluations sur l'ensemble des dépenses ont constaté que la PGT se trouve aujourd'hui en mesure de fonctionner en partie double et de produire des restitutions aux normes internationales (balance...). Le dispositif informatique mis en place à la PGT présente également l'originalité, en l'absence de modification des textes, de continuer à produire les restitutions antérieures en comptabilité en partie simple (cœur comptable avec système d'échange) de la PGT, pour permettre une expérimentation conformément au décret de modification de la nomenclature. Conçue au départ pour tester une réforme limitée, l'expérimentation donne des résultats positifs, sans qu'il soit aujourd'hui possible d'affirmer qu'elle constitue un véritable pallier de la réforme GBO. À ce titre, les ministères dits de 2^{ème} vague exploitent le SI expérimental depuis le 1^{er} janvier 2014.

Les études techniques

La conception du SI cible : le 2 avril 2013 a été rendu un rapport de synthèse présentant les scénarios de réforme en matière de SI. Il a tracé des perspectives de restructuration. La première hypothèse a été de définir un schéma directeur informatique. Le schéma directeur constitue un plan stratégique, pluriannuel et prospectif, destiné à anticiper les évolutions du SI, même en environnement instable et incertain. Il forme une étape majeure dans la définition, la formalisation, la mise en place ou l'actualisation du SI. Document de synthèse, il décrit concrètement la manière de déployer les systèmes d'information et informatiques en vue de répondre aux objectifs fixés et fournir les services attendus. Il revêt des objectifs multiples, définis en un nombre limité de projets, tels la réduction des coûts informatiques, le déploiement multi-sites, l'accompagnement du lancement de projets stratégiques pour l'entreprise, l'instauration et l'application de la gouvernance, la création d'indicateurs de pilotage, l'urbanisation du système d'information, la modernisation de l'infrastructure.

L'urbanisation des systèmes d'information budgétaire et comptable reste à concevoir par enjeux en distinguant le court terme et le moyen terme. Elle tend à faire évoluer le système d'information afin qu'il soutienne et accompagne de manière efficace et efficiente les missions de l'institution et leurs transformations. Sans faire table rase du passé, elle tient compte de l'existant et permet de mieux anticiper les évolutions ou contraintes internes et externes l'affectant, en s'appuyant sur les technologies appropriées.

Les autres hypothèses auraient été durant cette période :

- dans la perspective de la modification d'ADEB, de préparer son interface avec INSAF ;
- d'étudier l'ajout d'une nouvelle codification structurante de sorte à porter la notion de programme ;
- d'examiner la faisabilité d'une modification du niveau de contrôle des crédits disponibles et de favoriser la fongibilité des crédits.

À moyen terme, il aurait été possible de définir les orientations fondamentales relatives aux systèmes d'information qui auraient requis au préalable des travaux. Trois hypothèses étaient envisageables : la transformation du système ADEB actuel ; la mise en place d'un système nouveau réalisé en interne ; l'adoption d'un progiciel de marché appelé progiciel de gestion intégré.

Au mois de septembre 2014, la conception d'un cahier des charges sommaire présentant les fonctionnalités attendues du futur SI cible a été lancé, en s'appuyant

notamment sur les besoins exprimés par tous les groupes thématiques du jumelage. Des échanges d'expérience, notamment avec l'administration française, ont été conduits concernant la dématérialisation des procédures.

Des réflexions ont aussi été entreprises concernant la gouvernance du SI. Cette dernière est formée des « moyens par lesquels les parties prenantes peuvent s'assurer de la prise en compte de leurs intérêts dans le fonctionnement d'un système d'information et de communication »⁴. En effet, présentement elle ne semble pas donner satisfaction. Selon certains interlocuteurs rencontrés au cours de l'évaluation par les pairs, ses insuffisances ne seraient pas de nature à aider à l'amélioration du SI, et notamment à la prise en charge par celui-ci de la GBO. Face à ces difficultés divers initiatives ont été prises, telle une réunion des bénéficiaires du futur SI en configuration « maîtrise d'ouvrage », tenue début janvier 2014 et destinée à amorcer la réflexion sur la mise en place d'une gouvernance stratégique des systèmes d'information financiers. Cependant à ce jour aucune décision dans ce sens n'a été prise.

L'ensemble d'initiatives montre une volonté d'avancer vers la GBO. Cependant, à l'heure présente, il ne semble pas que les expériences et les réflexions conduites soient susceptibles d'assurer rapidement la mise en place d'un SI capable de porter la GBO.

Encadré 8.1. La Commission de gouvernance des systèmes d'information et de communication du Canton de Genève

La commission est l'organe de gouvernance des systèmes d'information et de communication de l'administration cantonale. Elle priorise les demandes de création et d'évolution substantielle des services de l'administration cantonale dans le domaine de systèmes d'information et de communication. Elle répond au Conseil d'État, par l'entremise du conseiller d'État chargé des systèmes d'information et de communication.

La commission :

- fait annuellement le point avec la direction générale, voire avec les offices concernés, sur l'avancement des demandes prises en charge ;
- préavise à l'intention du Conseil d'État : la stratégie des systèmes d'information et de communication de l'administration cantonale ; la politique de sécurité de l'information ; les projets de loi relatifs aux systèmes d'information et de communication ; les règlements en matière de systèmes d'information et de communication ; les modifications à apporter au présent règlement ; la méthode de priorisation des demandes en matière de systèmes d'information et de communication ;
- approuve les directives en matière de systèmes d'information et de communication, y compris dans le domaine de la sécurité de l'information.

La commission est présidée par le directeur général des systèmes d'information. Elle est composée d'un représentant par département ; si nécessaire d'un représentant du pouvoir judiciaire et du Grand Conseil ; du directeur général des systèmes d'information. Le président du comité de sécurité de l'information participe aux séances de la commission, à titre consultatif et pour assurer la circulation de l'information avec l'organe qu'il représente.

Source : Canton de Genève (2013), *Règlement sur l'organisation et la gouvernance des systèmes d'information et de communication*, B 4 23.03, www.ge.ch/legislation/rsg/f/s/rsg_B4_23P03.html.

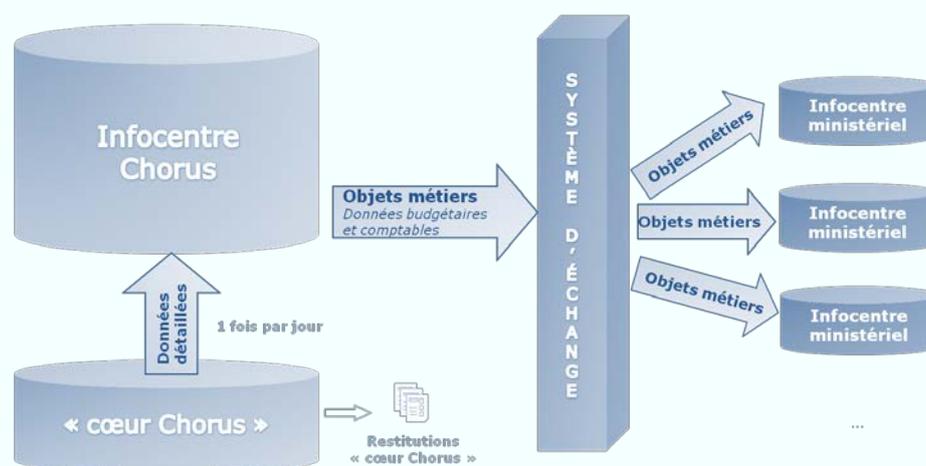
Encadré 8.2. CHORUS – Le système d'information budgétaire et comptable français

Le système d'information Chorus constitue l'outil d'exécution des dépenses et des recettes non fiscales de l'État, de tenue de la comptabilité, de consolidation et de production des comptes de l'État français. Il est utilisé par l'ensemble des services centraux et déconcentrés de l'État de la chaîne budgétaire et comptable. Il forme l'outil central de pilotage de la gestion publique. Fondé sur un progiciel de gestion intégré (PGI) qui s'appuie sur des procédures standardisées définies à partir des bonnes pratiques des secteurs public et privé, Chorus couvre les cinq grands domaines fonctionnels suivants :

- L'élaboration et la mise à disposition des ressources grâce à la programmation des prévisions annuelles et infra-annuelles et la formalisation des prévisions d'emplois et de ressources en fonction des objectifs assignés et des moyens alloués.
- L'exécution de la dépense suit tout le processus visant à constater par avance une dépense à travers laquelle l'État s'engage donc juridiquement (établissement d'un engagement juridique ou « EJ »).
- La gestion des actifs : Chorus gère les stocks, les immobilisations et le référentiel patrimonial de l'État
- L'exécution des recettes non fiscales : Chorus permet l'enregistrement, la comptabilisation, l'encaissement et le rapprochement automatique du compte client de trois grandes catégories de recettes non fiscales : tiers externes à l'État (entreprises, individus etc.) ; tiers internes à l'État ; recettes encaissées au comptant (sans émission de titres de perception).
- La tenue des trois comptabilités : Chorus traduit les événements de gestion en comptabilité générale, comptabilité budgétaire et en comptabilité d'analyse des coûts, sans aucune ressaisie.

Chorus constitue un outil de pilotage. Il assure la mise en commun des données pour tous les acteurs de la chaîne budgétaire et comptable grâce à deux types de restitutions complémentaires :

- Infocentre Chorus - Restitutions décisionnelles : les données sont consolidées ; seuls les axes d'analyse identifiés sont restitués ; les vues sont transverses aux domaines ; les données sont disponibles après chargement (à J+1).
- Cœur Chorus - Restitutions opérationnelles : les données portent sur le détail des pièces ; toutes les informations saisies sont disponibles ; les vues portent sur un domaine à la fois ; les données sont disponibles en temps réel.



Source : Ministère de l'économie et des finances (2016), *Les services apportés par Chorus*, www.economie.gouv.fr/aife/chorus.

Recommandations

En vue de mettre le SI en mesure de porter la GBO, il s'avérerait opportun que des choix rapides soient effectués, tendant à :

1. Mettre en place une gouvernance appropriée. Celle-ci garantirait la cohérence fonctionnelle du SI cible GBO, complémentaire des gouvernances existantes pour les sous-ensembles du SI ;
 - a) cette gouvernance nécessiterait la constitution d'un Comité directeur des systèmes d'information, qui serait le maître d'ouvrage stratégique, responsable opérationnel du nouveau SI d'application de la GBO. Dans ce Comité directeur, les utilisateurs seraient en mesure de faire clairement entendre leurs besoins et de consentir aux choix technologiques arrêtés. Ce comité assurerait la validation de l'opportunité et faisabilité des projets. Il arrêterait la programmation, le budget et les modes de financement, la validation des phases d'études du projet, le cahier des charges, le lancement des appels d'offres, passations des marchés, suivi des opérations techniques et des dépenses, réception des ouvrages ;
 - b) ce Comité s'adjoindrait le concours d'un cabinet de conseil, extérieur à l'administration, afin de l'aider à déterminer ses choix, et dont la mission serait à préciser ;
 - c) le Comité directeur des systèmes d'information désignerait également un maître d'ouvrage délégué, remplissant une fonction d'expertise et qui l'assisterait dans la préparation des décisions relatives au SI. Il aurait une mission de coordination entre des « maîtres d'ouvrage opérationnels » responsables chacun d'un des domaines du métier, ou, de l'une des diverses « applications ». Ce maître d'ouvrage délégué veillerait, d'une part, à la compatibilité des interfaces, à la simplicité et à la facilité d'utilisation de systèmes d'information intégrant et, d'autre part, aux évolutions juridiques et techniques engendrées par la réforme. Il exercerait le suivi régulier des indicateurs de performance pour permettre, entre autres objectifs, l'élaboration des projets et rapports de performance ainsi que des projets de budgets annuels et de lois de règlement.
2. Faire adopter par le Comité directeur des systèmes d'information les mesures nécessaires pour l'établissement d'un schéma directeur informatique, dans les meilleurs délais.
3. Donner les moyens au Comité directeur des systèmes d'information d'obtenir la préparation d'un cahier de charges fonctionnel qui contiendrait la description des macro-processus et procédures existants. Celles-ci pourraient être les procédures d'établissement des comptes de l'État, si possible complété des procédures de gestion des opérations de trésorerie et des opérations de règlement, la procédure de gestion des dettes et créances d'un fournisseur privé de l'État, les procédures de contrôle des comptes des receveurs, des payeurs et du trésorier général de Tunisie. Ces procédures sont à décrire dans des documents standardisés, détaillant les documents et référentiels utilisés. Ce travail permettrait d'établir les modifications souhaitées et procéder à des choix, tel que : i) limiter l'introduction de la comptabilité en partie double uniquement à la TGT ou, ii) l'introduction de la partie double pour tous les comptables publics. Littérairement, il serait nécessaire de lancer la conception et le développement du SI et d'examiner les conditions de sa mise en œuvre. Naturellement, cette étape devrait s'accompagner d'un effort important de formation des utilisateurs.
4. Poursuivre la dématérialisation des actes de procédure.
5. Instaurer un système de centralisation compatible en vue de gérer les états financiers.
6. Renforcer les procédures d'interfaçage entre les systèmes d'information (ADEB, RAFIC, SIADE, SADEC, SINDA, INSAF etc.).

Notes

1. Intérieur, Éducation Nationale, Santé, Agriculture, Équipement, Justice et Jeunesse et Sports.
2. Agence pour l'informatique financière de l'État, La dématérialisation, France, 2010, www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/files/documents/gestion_publique/GBCP/seminaire_032014/gbcp_seminaire_10_13_032014_temoignage_dematerialisation.pdf.
3. La mise en place du système d'information CHORUS a coûté environ un milliard d'euros, celle du programme Copernic et le développement de l'opérateur national de paye 1,8 milliard d'euros. Cour des comptes, le système d'information financière de l'Etat en matière comptable, financière et de gestion, Paris, octobre 2008.
4. Canton de Genève, *Règlement sur l'organisation et la gouvernance des systèmes d'information et de communication*, B 4 23.03, www.ge.ch/legislation/rsg/f/s/rsg_B4_23P03.html.

Références

- Bohniké, S. (2010), *Moderniser son système d'information*, groupe Eyrolles, ISBN : 978-2-212-12764-5.
- Botton, N. (2011), *Le programme Chorus et l'intégration du document électronique dans la comptabilité nationale*, Edificas, [www.edificas.fr/content/download/514/3169/version/1/file/Le%2Bdocument%2B%25C3%25A9lectronique%2Bet%2Bsa%2Bvaleur%2Bprobante%2B-%2BChorus%2B\(Nicolas%2BBotton\).pdf+%&cd=1&hl=de&ct=clnk&gl=tn](http://www.edificas.fr/content/download/514/3169/version/1/file/Le%2Bdocument%2B%25C3%25A9lectronique%2Bet%2Bsa%2Bvaleur%2Bprobante%2B-%2BChorus%2B(Nicolas%2BBotton).pdf+%&cd=1&hl=de&ct=clnk&gl=tn).
- Brault, R. et Giguère, P. (1997), *Comptabilité de gestion*, Les presses de l'université de Laval, Canada, ISBN 2-7637-7505-5.
- Canton de Genève (2013), *Règlement sur l'organisation et la gouvernance des systèmes d'information et de communication*, B 4 23.03, www.ge.ch/legislation/rsg/f/s/rsg_B4_23P03.html.
- Ferrier, C. (2009), *LOLF et systèmes d'information : état des lieux* in Xavier INGLEBERT, *Manager avec la LOLF*, Groupe Revue Fiduciaire, 2^{ème} édition.
- Ministère de l'économie et des finances (2016), *Les services apportés par Chorus* www.economie.gouv.fr/aife/chorus.
- Quero, C., Boët, B., Pillet, D. (2013), *Rapport de synthèse, Système d'information, appui à la gestion budgétaire par objectifs*.
- Reix, R., Fallery, B., Kalika, M. et Rowe, F., (2011), *Systèmes d'information et management des organisations*, Édition Vuibert, ISBN-10 : 2711743810.

Chapitre 9

Les contrôles administratifs externes et la Cour des Comptes

Le chapitre traite, d'abord, des contrôles administratifs externes, principalement assurés par les trois contrôles généraux, et, ensuite, du contrôle juridictionnel de la Cour des Comptes. Il constate que les contrôles généraux pourraient être regroupés en un seul corps, afin d'améliorer leur gestion et leur efficacité, et invite à les faire s'impliquer davantage dans l'audit de la performance. Il note également que la Constitution de 2014 attribue de nouvelles missions à la Cour des Comptes, en particulier, au profit de l'ARP. Dès lors, cette institution devrait bénéficier très rapidement d'une nouvelle loi organique statutaire. Il observe, par ailleurs, que la Cour éprouve de difficultés importantes pour remplir ses missions juridictionnelles et que la situation des comptes de l'État rend problématique la déclaration de conformité et leur certification. En même temps, la Cour des Comptes doit poursuivre et améliorer ses audits de la performance. En conséquence, ce rapport recommande, notamment, que l'État fasse un effort important pour mettre en état ses comptes, et que la Cour des Comptes poursuive la mise à niveau de sa fonction juridictionnelle et qu'elle continue à perfectionner ses techniques d'audit de la performance.

Ce chapitre traite des contrôles externes effectués par les contrôles administratifs et la Cour des Comptes. Les premiers effectuent un contrôle administratif mais externe au service ou à l'organisme contrôlé. La seconde met en œuvre un contrôle externe à l'administration, au surplus de nature juridictionnelle. Dans le contexte de la GBO, ces contrôles revêtent une très grande importance parce qu'ils d'évaluent la gestion publique et la performance, soit durant l'exécution de l'action administrative, soit à son achèvement. Ils ouvrent ainsi la porte à des retours d'expérience, des corrections et des innovations de l'action publique.

Les contrôles administratifs externes au service contrôlé

Les contrôles généraux constituent des services administratifs, chargés du contrôle interne au pouvoir exécutif, mais externe au service contrôlé. Ils disposent de prérogatives importantes. Soumis hiérarchiquement soit au Chef du Gouvernement, soit au ministre des Finances, soit à celui des domaines de l'État et des affaires foncières, ils ne sont pas indépendants du pouvoir exécutif. Leur mission principale demeure de contribuer à la gestion rigoureuse et efficace de l'administration publique. À côté des contrôles généraux, figurent des inspections ministérielles assurant de missions voisines aux leurs. Et pour garantir la coordination des différents intervenants dans le système de contrôle externe, a été créé le Haut comité de contrôle administratif et financier. Sophistiqué, ce système devrait pourtant évoluer dans le sens, d'une part, du regroupement des contrôles généraux, et, d'autre part, de la meilleure participation de ceux-ci à l'audit de la performance.

Les organes du contrôle administratif externe

À côté de la Cour des Comptes, traitée dans la section suivante, le système de contrôle externe en Tunisie comporte les trois contrôles généraux et les inspections ministérielles. La constatation de la difficulté de coordination des divers participants du système a conduit à la création du Haut comité de contrôle administratif et financier.

Les contrôles généraux

Trois corps de contrôle général existent dans l'administration tunisienne : celui des Services publics (CGSP)¹, disposant d'environ 80 membres, dont près de la moitié en activité hors du corps, celui Général des finances (CGF)², et, celui des domaines de l'État et des affaires foncières (CGDEAF)³, avec une vingtaine de membres.

Les contrôles généraux bénéficient de compétences horizontales sur les comptes et de la gestion publique. À la demande du ministre dont ils dépendent, ils effectuent des études diverses ou de missions spéciales portant sur la conformité et la régularité de la gestion des services de l'État, des collectivités locales, des entreprises et établissements publics et de tous les organismes recevant directement ou indirectement des participations ou des contributions de l'État ou des collectivités publiques. Ils se trouvent aussi appelés à la demande du gouvernement à rendre des avis sur les projets de lois et règlements.

Les membres des contrôles généraux disposent de pouvoirs d'investigation étendus et du droit de communication de toutes pièces et documents. Ils jouissent aussi du droit d'inspection inopinée sur l'ensemble du secteur public. Leurs méthodes de travail, exhaustives ou par sondages, apparaissent, par ailleurs, très semblables. Parfois des missions conjointes sont organisées entre divers contrôles généraux, auxquelles peuvent

participer des inspections ministérielles. Leurs membres des contrôles bénéficient, par ailleurs, de statuts très protecteurs, leur accordant la plus grande autonomie dans leurs fonctions⁴. Les fonctions et le statut des trois contrôles généraux s'avèrent donc très proches.

L'activité des contrôles généraux apparaît, enfin, importante et de qualité. Ils contrôlent, en effet, chaque année plus de 1 500 administrations publiques (hormis les ministères), 770 établissements publics non administratifs et 290 conseils municipaux et municipalités.

Les inspections ministérielles

À côté de ces contrôles généraux, existent 16 inspections générales et 3 inspections, rattachées à un ministère et réunissant environ 170 membres. Elles effectuent des missions d'enquête ou contrôle administratif, financier ou technique sur les services de l'administration centrale et des services et établissements extérieurs sous la tutelle du ministère, ainsi que sur les structures privées subventionnées par ce dernier. Elles jouissent également de pouvoirs d'investigations étendus, sur pièces et sur place. Le statut particulier des inspecteurs se révèle, toutefois, moins protecteur que celui des membres des contrôles généraux. En effet, ils se trouvent soumis aux dispositions du décret n° 88-188 du 11 février 1988 sur le régime et les attributions et le retrait des emplois fonctionnels de l'administration centrale.

Le Haut comité de contrôle administratif et financier

Le Haut comité de contrôle administratif et financier (HCCAF) a été établi pour assurer, d'une part, la coordination des programmes d'intervention des différents corps de contrôle, et, d'autre part, le suivi des observations et recommandations émises dans les rapports de ces différents services. Le haut comité dépend de la présidence de la République, mais son effectif réduit (5 personnes) et ses pouvoirs de coordination limités gênent l'exercice de ses fonctions.

La synergie entre les structures de contrôle général

Les contrôles généraux constituent des instruments de renforcement de la démocratie et de l'État de droit. Ils veillent à la performance de l'action publique comme à la bonne gestion et aident à appliquer la responsabilité des agents publics. Les exemples des pays membres de l'OCDE mettent en exergue le besoin pour l'administration de disposer de groupes efficaces d'agents en mesure de réaliser des contrôles administratifs internes des comptes et de la gestion des structures publiques, tant de régularité que de qualité et d'efficacité. Ces pays renforcent aussi leurs organes de contrôle, dans compétences, méthodes de travail, moyens et statuts.

Cependant, on serait en droit de se demander si à l'échelle tunisienne la présence de trois contrôles généraux autonomes ne se révèle pas contreproductive. Dès lors apparaît la nécessité de les réunir, tout en garantissant mieux l'autonomie des contrôles généraux. Ces analyses montrent que le choix du ministère de rattachement paraît secondaire en termes d'efficacité.

Les synergies

La proximité des missions, des pouvoirs et des méthodes des trois contrôles généraux, ainsi que leurs faibles effectifs - 150 membres en tout - fonderaient leur réunion en un seul corps. Cette fusion réduirait les déperditions d'efficacité et les interférences entre les différentes instances. Elle limiterait la multiplicité des intervenants et accroîtrait la coordination et la complémentarité et atténuerait les redondances et des coûts importants. Elle développerait aussi les synergies et le partage d'expériences et de méthodes d'investigation. Elle améliorerait la programmation pluriannuelle, tant sectorielles que globale. Elle mettrait, enfin, un frein à la prépondérance du contrôle de régularité et de conformité, due en partie à l'hétérogénéité du cadre juridique du contrôle de la performance.

L'autonomie accrue

Comme dans certains pays membres de l'OCDE pour des institutions homologues, les conditions d'exercice des contrôles généraux tunisiens ne sont pas entièrement en conformité avec les normes professionnelles de l'audit interne, telles que définies par le COSO. En effet, le rattachement du contrôle général à un ministre, dont relèvent les services audités, rend ce ministre à la fois juge et partie, engendrant des risques de conflits d'intérêts et des interrogations sur l'indépendance du contrôleur. Si bien qu'il serait envisageable, afin de rapprocher des normes internationales de la profession d'auditeur, de faire évoluer ce corps en lui donnant plus d'indépendance. L'instauration d'un Comité d'audit, coordonnant et assurant le contrôle de la qualité de l'audit constituerait un moyen d'amélioration de l'autonomie des contrôleurs.

L'autonomie passerait aussi par l'attribution aux contrôles généraux des moyens matériels leur permettant l'accomplissement de leur mission dans des conditions garantissant la confidentialité, gage de leur efficacité. Ainsi, ils devraient bénéficier des moyens informatiques, avec les autorisations d'accès utiles, et d'un parc automobile propre pour éviter la divulgation injustifiée de leurs déplacements.

La question subsidiaire du ministère de rattachement

La fusion des trois contrôles généraux et le refus de faire du nouveau service une instance indépendante du pouvoir exécutif soulève la question de son rattachement administratif. En arguant de la mission d'audit financier, il serait envisageable de placer le nouveau contrôle général sous l'égide du ministre des Finances. Mais ce choix omettrait que les contrôles généraux n'assurent pas seulement une mission d'audit financier et que, par exemple, nombre d'éléments de la performance ne revêtent pas un caractère financier. En même temps, le rattachement à la Présidence du gouvernement, de nature à conforter l'autorité de ce nouveau contrôle général, ne se justifierait pas si cette institution constitue seulement une structure très légère de direction.

En tout état de cause, il serait possible de soumettre le nouveau contrôle général à la tutelle du Chef du gouvernement, tout en faisant un service interministériel à l'instar de l'inspection générale des finances française (IGF). Celle-ci, bien que sous la double tutelle du ministère de l'Économie et du ministère du Budget, est interministérielle : le Premier ministre a commandé 20 missions à l'IGF en 2009, la présidence de la République 6 missions d'assistance et 31 des 60 missions demandées par le ministre des finances étaient cosignées par un autre ministre. Par ailleurs, 47 % des missions sont réalisées conjointement avec d'autres corps de contrôle⁵.

La consolidation de l'audit de la performance

Selon les informations fournies par l'administration tunisienne au cours de l'évaluation par les pairs, les contrôles généraux mènent des contrôles de gestion, d'audit et d'évaluation, en ayant recours aux méthodologies internationales, ou établies par certains bailleurs de fonds internationaux pour les projets qu'ils financent.

La GBO renforcera, cependant, le besoin de l'administration tunisienne de nouvelles formes de contrôles de gestion, d'audit et d'évaluation. Et naturellement, les contrôles généraux consacreront une part essentielle de leur activité à l'évaluation des performances de politiques, d'organismes ou de procédures publiques. L'audit de performance aboutira à un rapport comportant, d'une part, les avis de la mission d'audit et, d'autre part, les commentaires et les réponses des services concernés. Ce document sera remis aux principaux destinataires du suivi de la performance. Il demeurera à la disposition des demandeurs éventuels. L'audit de performance participera aussi à la recherche de la qualité. Éventuellement, il aura vocation à suivre ou à s'inspirer des normes et procédures en vigueur pour la certification de la qualité de ces systèmes, en particulier les normes ISO. Il recouvrira et approfondira une grande variété de sujets et, pourra se dérouler sur plusieurs années. Dès lors, bien qu'une petite partie des questions qu'il soulève ressemble à celles traitées par la certification des données, il ne saurait se confondre avec elle. En effet, les missions d'audit de performance ont pour objet d'appuyer la nouvelle approche budgétaire dans les administrations en apportant une appréciation positive des outils de pilotage de leurs programmes et de leurs indicateurs de résultat.

Dans une telle démarche, les méthodes traditionnelles d'intervention des contrôles généraux ne les desserviront pas. Toutefois, leur organisation sera conduite à évoluer significativement en vue de s'adapter à ce métier. Certes, leurs travaux ne satisferont pas aux « règles académiques de l'évaluation », mais leurs limites tiendront moins aux modalités d'intervention ou au positionnement d'un corps de contrôle général qu'aux ambiguïtés des objectifs assignés à la démarche évaluative et à ses difficultés intrinsèques. Elles interrogeront aussi sur l'usage fait de cette démarche de façon générale.

Il convient de noter que souvent les travaux académiques sur l'évaluation des politiques publiques opposent l'approche de l'évaluation scientifique et celle des inspections ministérielles et interministérielles : celles-ci s'intéresseraient davantage à la vérification de l'application des procédures et des politiques décidées et seraient moins bien outillées pour évaluer objectivement leurs performances. Ce jugement, ayant sa part de vérité, mérite, cependant, d'être nuancé. Souvent les corps de contrôle des pays membres de l'OCDE, construits sur le même modèle que les contrôles généraux tunisiens, ont dû faire évoluer leurs méthodes et organisation. Si leurs travaux présentent d'incontestables limites à la lumière des dogmes de l'évaluation idéale, ces limites restent assez largement partagées et renvoient à la question de la démarche évaluative elle-même et son usage.

Dans cet ordre d'idées, les contrôles généraux tunisiens devraient renforcer leurs compétences sur les audits de la performance et porter plus d'intérêts à l'ensemble des outils qui permettent le suivi et l'évaluation de la performance, tels les RAP, les PAP, et les indicateurs. Pour ce faire, notamment, des cycles de formation sur la GBO apparaîtraient profitables à l'ensemble des contrôles généraux.

La Cour des Comptes

L'institution supérieure de contrôles (ISC) des finances publiques tunisienne se trouve représentée en Tunisie par la Cour des Comptes qui forme aussi une juridiction rendant des jugements et exerçant des fonctions administratives. Sous l'ancien régime, elle était rattachée au Premier ministre. La Constitution de 2014 a valorisé ses fonctions et l'a érigé en juridiction indépendante assistant non seulement le gouvernement, mais apportant aussi son concours à l'ARP. Cependant, son statut et ses missions demeurent de façon transitoire régis par le droit antérieur. Par ailleurs, elle éprouve de grandes difficultés à remplir ses missions actuelles et futures pour des causes systémiques et en raison du manque de moyens.

L'évolution du statut et des missions de la Cour des Comptes

Alors que la Constitution de 2014 renouvelle de manière significative le statut et les missions de la Cour des Comptes, ceux-ci demeurent soumis à la législation antérieure dans l'attente d'une loi organique de première importance pour la démocratie et la gouvernance du pays.

L'antériorité à la constitution de la législation régissant la Cour des Comptes

La Cour des Comptes remplit des fonctions juridictionnelles et administratives, variées et d'importance considérable, actuellement fixées par une loi de 1968 qui, ne correspond pas totalement à l'esprit et à la lettre de la Constitution de 2014. Un projet de loi organique, modifiant le statut et les attributions de la Cour, a été approuvé par le Conseil des ministres réuni en date du 20 mai 2016.

Les missions de la Cour des Comptes

La Cour des Comptes a été créée par l'article 69 de la Constitution du 1^{er} juin 1959, établissant le conseil d'État qu'elle compose avec le Tribunal administratif. Actuellement, en application de la loi n° 68-8 du 8 mars 1968 et des textes qui l'ont modifié, notamment la loi n° 2008-3 du 29 janvier 2008, la Cour des Comptes exerce le contrôle juridictionnel sur les comptables publics. Elle assure aussi les contrôles sur les organismes entièrement ou partiellement financés par des fonds publics de niveau national, régional ou local, que leur statut soit public ou privé. Elle conduit également des contrôles évaluatifs sur les programmes et stratégies nationales de développement socioéconomique. Elle effectue, par ailleurs, le contrôle du financement des partis politiques et reçoit les déclarations sur l'honneur des biens. Il convient immédiatement de relever que ces deux dernières missions ne semblent pas faire partie du cœur de métier de la Cour des Comptes et devraient être confiées à d'autres institutions.

L'organisation de la Cour des Comptes

La Cour des Comptes comprend des chambres centrales et régionales. Les premières sont compétentes à l'égard des organismes soumis à sa juridiction, son contrôle ou son appréciation, conformément à la répartition arrêtée par le Premier président, après consultation de l'assemblée générale plénière de l'institution. Les quatre chambres régionales siègent à Sousse, Sfax, Gafsa et Jendouba. Elles se trouvent compétentes pour les administrations régionales ou locales dans lesquelles l'État, les collectivités locales,

les établissements publics et les entreprises publiques détiennent une participation au capital.

Le renouveau de la Cour des Comptes par la Constitution de 2014

La Constitution de 2014, d'inspiration libérale, accorde à la Cour des Comptes des fonctions nouvelles et d'auxiliaire de la démocratie. Elle fonde également une nouvelle relation très étroite avec l'Assemblée des représentants du peuple.

Un statut et des missions renforcées

La nouvelle constitution a conforté la place de la Cour des Comptes en tant que juridiction financière indépendante et qu'organe de contrôle de la gestion publique d'évaluation des politiques publiques, rejoignant ainsi les normes 1, 10, 11 et 12 de l'INTOSAI. En effet, l'article 109 de la Constitution énonce que « Toute ingérence dans le fonctionnement de la justice est proscrite. » Son article 117 ajoute que la justice financière est composée de la Cour des Comptes avec ses différentes instances. Il résulte donc de la lecture combinée de ces deux articles que légalement la justice financière devient réellement indépendante en Tunisie.

L'article 117 de la Constitution dispose, par ailleurs, que la Cour des Comptes aide les pouvoirs législatif et exécutif à contrôler l'exécution de la loi de finances et la clôture du budget et qu'elle établit un rapport général annuel qu'elle transmet au président de la République, au président de l'Assemblée des représentants du peuple et au Chef du gouvernement. La lecture de l'ensemble des articles précités laisse donc conclure que :

- la Cour assiste les pouvoirs législatif et exécutif, mais sans être leur auxiliaire puisqu'elle constitue avant tout l'auxiliaire de la démocratie ;
- la Cour aide les pouvoirs législatif et exécutif à contrôler l'exécution de la loi de finances et la clôture du budget. Dès lors, elle se trouve tenue d'accomplir les contrôles que les deux pouvoirs lui demandent d'effectuer. Concernant l'ARP, en particulier, elle l'assiste dans ses travaux et la préparation de ses débats ;
- elle assure une mission contrôle de la bonne gestion des deniers publics, conformément aux principes de la légalité, de l'efficacité et de la transparence ;
- elle met, enfin, en œuvre l'évaluation des méthodes de gestion.

Ces fonctions, qui s'inscrivent pleinement dans l'esprit de la GBO, approfondissent celles que la Cour des Comptes accomplit déjà à travers son rapport sur le projet de loi de règlement auquel se trouve annexée la déclaration générale de conformité entre les comptes de gestion des comptables publics et le compte général de l'administration des finances.

Une nouvelle relation plus étroite avec l'ARP

Dans de nombreux pays membres de l'OCDE, les parlements ont développé une coopération intense et fructueuse avec leurs institutions supérieures de contrôle. Aux Pays-Bas et en France, par exemple, le président de l'ISC présente le rapport annuel de son institution en séance plénière du parlement. Cette présentation est suivie de débats en séance plénière et en commissions. Dans de nombreux pays membres de l'OCDE également, des rapports d'audit établis spécialement par l'ISC sont débattus en

commission de finances ou d'autres commissions, habituellement en présence de représentants de l'ISC, et parfois d'experts indépendants. Il apparaît traditionnel que ces débats aboutissent à des rapports parlementaires formulant des recommandations au gouvernement. Beaucoup de parlements nationaux demandent également des rapports et des études sur des sujets précis à l'ISC, que celle-ci inscrit dans son programme de travail tout en gardant la maîtrise de ses priorités en matière de vérification.

Toutefois, des pratiques similaires à celles des pays membres de l'OCDE n'ont pas encore été introduites en Tunisie, où le Parlement traditionnellement accordait peu d'attention aux rapports de la Cour des Comptes. La GBO pourrait donner l'occasion de développer une telle pratique. Celle-ci nécessiterait l'instauration d'un *modus operandi* entre l'ARP et la Cour : la première verrait ses demandes inscrites dans le calendrier de travail de la seconde sans, toutefois, l'empêcher de conserver suffisamment de temps et de moyens pour poursuivre ses propres priorités, en conformité avec son caractère de juridiction indépendante.

La nécessité d'une nouvelle loi statutaire

Il convient de noter qu'en vertu de l'alinéa 4 de l'article 117 de la Constitution de 2014, il appartient à la loi de déterminer l'organisation de la Cour des Comptes, ses compétences, ses procédures ainsi que le statut de ses magistrats. Or, la loi n° 68-8 du 8 mars 1968 portant organisation de la Cour des Comptes, même révisée, reste très en retrait de l'esprit libéral et protecteur de libertés contenu dans la loi fondamentale de 2014. Par exemple, certaines dispositions procédurales, notamment celles relatives au déroulement du jugement des comptes publics, de cette loi s'avèrent insuffisamment conformes au droit à un procès équitable inclus dans la Constitution de 2014. Enfin, certaines dispositions relatives au jugement des comptes figurant dans le code de la comptabilité publique, pris par le pouvoir réglementaire, doivent aussi être amendées et relèvent désormais du pouvoir législatif.

Pour ces motifs, la haute juridiction financière prépare actuellement un projet de loi la concernant, qu'elle envisage de transmettre au gouvernement qui, pourrait en faire la base d'un projet de loi. Naturellement, ce projet de loi devrait s'accorder avec le projet de LOB et se voir soumis dans les meilleurs délais à l'ARP.

L'exercice des missions de la Cour des Comptes

Il ressort des entretiens effectués durant l'évaluation par les pairs que les conditions ne sont pas réunies pour que la Cour des Comptes accomplisse pleinement ses missions. En effet, elle ne remplirait qu'imparfaitement ses missions juridictionnelles et de contrôle de conformité des comptes de l'État. Il paraîtrait, de surcroît, peu vraisemblable qu'elle puisse exécuter dans de bonnes conditions la certification du budget général de l'État.

Des missions juridictionnelles imparfaitement accomplies

Les entretiens pendant l'évaluation par les pairs et les recherches documentaires conduites montrent que l'activité juridictionnelle de jugement des comptes des comptables publics de la Cour des Comptes s'avère aujourd'hui extrêmement réduite. Or, cette activité, d'une part, se trouve à l'origine de cette institution, et, d'autre part, soutient tout l'édifice de la comptabilité publique.

À cette carence de la Cour des Comptes s'ajoute celle de la Cour de discipline financière dont l'activité juridictionnelle concernant les fautes de gestion de certains ordonnateurs⁶ se révèle également très limitée : un petit nombre de jugements, concernant des agents subalternes, pour des infractions à l'ordre public financier de faible importance⁷.

Dès lors, il apparaît possible d'indiquer que l'ensemble de l'activité juridictionnelle des deux cours financières ne garantit plus suffisamment le maintien de l'ordre public financier en Tunisie. Or, la GBO requiert que cet ordre fonctionne dans les meilleures conditions.

Il convient de relever que dans le but de rétablir rapidement son activité juridictionnelle et celle de la Cour de discipline financière, la Cour des Comptes a fait inscrire dans le programme du jumelage institutionnel avec ses homologues français et portugais, qui s'est achevé en mars 2015, la mise à niveau de tous les aspects de cette activité. Ainsi, un travail important a été réalisé sur les règles régissant les diligences relatives à l'activité juridictionnelle, la mise en état d'examen des dossiers ou la formation des magistrats. Pendant les entretiens, la Cour des Comptes a fait savoir qu'elle proposerait de faire de la Cour de discipline financière un organe lui appartenant exclusivement, sur le modèle du Tribunal de comptas portugais. Sans se prononcer sur l'opportunité de cette évolution, on se félicitera de la volonté de réactiver l'instance jugeant les fautes de gestion des ordonnateurs.

La difficulté de la déclaration de conformité du compte général de l'État

La situation des comptes publics rend problématique la déclaration de conformité du compte général du ministère des finances par la Cour des Comptes. Or, ce document revêt une valeur essentielle pour garantir, d'une part, la bonne tenue des comptes publics, et, d'autre part, la pleine signification du débat et du vote par le Parlement de la loi de règlement. L'article 209 du code de la comptabilité publique dispose que le ministre des Finances procède à la mise en état d'examen des comptes de gestion des comptables supérieurs, les vise et les transmet à la Cour des Comptes avant le 31 juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle ils sont établis. Le compte général de l'administration des finances est également remis à la Cour. Cette remise a lieu avant la fin de ladite année. Dans la pratique, la Cour des Comptes reçoit tardivement le compte de gestion et le compte général de l'administration des finances, se trouvant ainsi empêchée de respecter les délais précités, et, par voie de conséquence, retardant la présentation du projet de loi de règlement.

Le cumul de ces difficultés a conduit à ce que les lois de règlement des années 2010 à 2012 aient été votées par l'ARP seulement en mars 2016, et qu'au moment de la rédaction de ce rapport, elle examine le projet de loi de règlement de l'année 2013. Ces carences se révèlent regrettables à un double titre : d'abord, elles jettent la suspicion sur la régularité générale de la gestion publique de ces années, sans en tirer les conséquences juridiques et comptables des manquements éventuels ; ensuite, elles manifestent une violation de la loi, peu conforme avec l'idéal de l'État de droit, dont le Parlement forme le garant.

Dans le contexte de la GBO, ces retards prendraient une importance nouvelle. En effet, selon le projet de LOB, les RAP figurent en annexe au projet de loi de règlement. La présentation tardive de la loi provoquerait, par conséquent, la présentation tardive du rapport de performance et restreindrait la possibilité de la société civile et du parlement

de débattre et d'évaluer la mise en œuvre du budget, empêchant un débat inclusif, participatif et réaliste sur les choix budgétaires passés, à l'opposé de ce que propose la cinquième Recommandation du Conseil de l'OCDE sur la gouvernance budgétaire.

L'improbable certification des comptes

L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle (INTOSAI) a adopté des normes de vérification, généralement considérées comme représentatives des meilleures pratiques internationales. Selon celles-ci, l'ISC doit certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes annuelles de l'État. Par cette opération, l'ISC certifie qu'au regard des règles et des principes comptables qui lui sont applicables, le compte de l'État de l'exercice en cause est régulier et sincère, et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État. La certification des comptes vise à garantir à toutes les personnes publiques et privées, qu'un professionnel qualifié, après s'être conformé aux diligences fixées par la profession, a acquis la conviction que les comptes sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle des résultats, de la situation financière et du patrimoine de l'entité. Cependant, s'agissant des comptes publics celle-ci s'avère complexe et délicate. Elle requiert, d'abord, que les comptes soient en état d'être certifiés, et, ensuite, qu'une procédure de certification ait été arrêtée par l'autorité habilitée. Si bien que peu d'États mettent totalement en œuvre cette recommandation. Ainsi, la France demeure l'un des rares États de la zone de l'euro de l'Union européenne engagée, avec la LOLF, dans une démarche de certification de ses comptes par un auditeur externe totalement indépendant.

Comme il a été exposé, pour l'instant, le droit tunisien n'impose pas la certification du budget de l'État. L'article 73 du projet de LOB propose, en revanche, que la certification des comptes de l'État intervienne en 2021, fixant ainsi un objectif ambitieux à l'ensemble de l'administration tunisienne. Cependant, au vu de la situation des comptes publics, il appert légitime de s'interroger sur le caractère factible de cet objectif à l'échéance de six ans. Dans tout état de cause, il apparaîtrait indispensable que l'administration mette en place des procédures de contrôle interne fiables, et qu'elle soumette ses comptes à la Cour des Comptes dans des délais raisonnables.

Les nouveaux défis de la Cour des Comptes

La Constitution et la mise en œuvre de la GBO impliquent que la Haute juridiction financière réponde à de nouvelles exigences tenant aux audits de la performance, le respect de ses observations et recommandations et à sa meilleure communication.

L'amélioration des audits de la performance

Actuellement, la Cour des Comptes entreprend annuellement une quinzaine d'audits de la performance. Depuis 2014, elle les effectue en appliquant « le Guide de l'audit de la performance », qui suit les normes ISSAI 100, 300, 3000 et 3100, et a été élaboré pendant son jumelage institutionnel avec la Cour des Comptes française et le Tribunal de Contas portugais.

L'évolution du contrôle de régularité de l'exécution du budget de l'État vers le contrôle des résultats et de la performance a entraîné celle des méthodes et des approches du travail juridictionnel. Il ne s'agit plus de dénoncer telle mauvaise manière de faire, mais de vérifier la pertinence des hypothèses de travail ou des résultats présentés pour

garantir l'accomplissement de la performance. Cette action s'avèrerait de nature à conduire la Cour des Comptes à orienter les choix des pouvoirs publics. Si bien que ce pouvoir d'éclaircissement du travail de l'ARP dans la préparation de la loi de finances figure dans l'article 69 du projet de LOB énonçant que « Sont joints au projet de loi de règlement : 1- les rapports annuels des performances et les observations de la Cour des Comptes y afférant. »

Il convient de noter que depuis trois ans et demi un effort important sur les outils et méthodes d'audit a été fait, conduisant à effectuer les contrôles sur la performance globale de l'action publique à partir d'une évaluation des impacts sectoriels des programmes et d'adopter aussi les techniques d'échantillonnage, ratios et indicateurs de la performance.

De plus, faciliter les échanges avec l'administration et la modernisation du travail de la Cour, implique que ce dernier participe activement à la préparation des procédures de dématérialisation des pièces comptables actuellement en examen.

Le suivi des recommandations de la Cour des Comptes

Selon les normes de l'INTOSAI, l'efficacité de l'activité des ISC passe par le suivi de la mise en œuvre de leurs recommandations par les institutions qui s'en trouvent les destinataires. En Tunisie, le Haut comité de contrôle administratif et financier a été chargé du suivi des observations et recommandations de l'ensemble des corps de contrôle et de la Cour des Comptes⁸. En pratique, le Haut comité, qui ne dispose que d'une équipe de cinq personnes, manque des moyens pour mener à bien cette tâche. Il se révélerait, dès lors, préférable que la Cour procède elle-même à ce suivi, ce qui conduirait à intégrer cette disposition dans la loi sur la Cour actuellement en préparation. Ce texte pourrait aussi prévoir la création d'un comité de suivi à l'intérieur de la Cour. Par ailleurs, la commission de finances de l'ARP pourrait être périodiquement informée par la Cour de l'application par l'administration de ses observations et avis. Naturellement, le rapport annuel de la Cour des Comptes, désormais public, devait informer les autorités publiques et les citoyens sur le respect par l'administration de ses observations et recommandations.

L'amélioration de l'information émanant de la Cour des Comptes

La GBO fait naître l'attente de l'amélioration de l'information provenant de la Cour des Comptes. Sous l'ancien régime tunisien, les travaux de cette institution restaient souvent secrets. À l'opposé, la gestion par objectifs encourage à la plus grande information concernant les travaux des ISC.

1. De nombreuses ISC produisaient traditionnellement un seul rapport annuel dans lequel elles glissaient l'ensemble de leurs observations et recommandations. Désormais, nombre d'ISC ont changé leurs pratiques et publient dans les rapports spéciaux les résultats de leurs travaux dès qu'ils se trouvent disponibles (par exemple la Belgique, le Danemark, la France, les Pays-Bas, le Royaume-Uni). En Tunisie, en revanche, aucun audit de performance ne semble avoir été publié depuis le 15 mai 2014. Il serait partant heureux que la Cour des Comptes tunisienne modernise sa politique de publication et suive la pratique internationale actuelle en la matière.
2. Faire évoluer le contenu des rapports de la Cour des Comptes s'avère nécessaire. La publication sur son site internet de son rapport annuel était une première étape

importante vers une plus grande interaction de la Cour avec les acteurs sociaux. Pendant les dernières années, la haute juridiction financière a aussi partagé ses travaux avec les médias et la société dans son ensemble. Il lui reste à construire sur ce socle pour atteindre les journalistes, les universitaires, les organisations non gouvernementales et les citoyens susceptibles de l'aider à identifier ses sujets de vérification ou de lui fournir des informations utiles. Il serait particulièrement important pour cette instance financière de développer un programme de sensibilisation sur les objectifs de performance de l'État dans le contexte de la gestion budgétaire par objectifs. Cela lui permettrait de renforcer sa position et son prestige comme allié du peuple et interlocuteur apprécié de leurs représentants à l'ARP.

3. Tant au cours de la Révolution de 2011 que par la suite, de nombreux citoyens et organisations de la société civile en Tunisie ont exprimé le désir d'une plus grande ouverture et transparence de l'État, et davantage de participation des citoyens, y compris dans le domaine de la gestion budgétaire. Il est crucial que ces espoirs soient pris en compte par les autorités tunisiennes, et surtout par les institutions chargées de contrôler l'action de l'administration et du gouvernement, comme le Parlement et la Cour des Comptes.

Les obstacles aux missions de la Cour des Comptes

Pour remplir pleinement ses fonctions juridictionnelles, de conformité et de certification, la haute juridiction financière requiert de surmonter nombre d'obstacles. Les causes de ceux-ci tiennent au système administratif et comptable tunisien ainsi qu'aux déficiences en moyens matériels et humains de cette instance financière.

Les causes systémiques

Sans procéder à une analyse complète, certaines causes principales empêchant la Cour des Comptes d'exercer totalement ses missions ressortent particulièrement. D'abord, intervenant à la fin de la chaîne de production comptable et financière, cette haute juridiction pâtit de l'ensemble des dysfonctionnements du système. En effet :

- elle remplit imparfaitement ses missions juridictionnelles, en raison des anomalies dans la présentation des comptes des comptables publics ;
- le manque d'exhaustivité des pièces et la méconnaissance de certaines formalités substantielles gêne la mise en état des comptes. La Cour se trouve ainsi dans l'impossibilité de réaliser certaines vérifications importantes ;
- les comptes de l'État et de collectivités locales laissent apparaître d'importants restes à recouvrer et des comptes d'attentes ;
- le jugement des comptes des comptables payeurs ne suit pas l'ensemble des dispositions législatives, car la comptabilité administrative ne se révèle pas fiable et la liste des comptables n'est pas à jour ;
- les retards dans la production des comptes et l'absence de matérialisation des pièces comptables gênent la Cour dans le respect de ses propres délais ;
- enfin, la comptabilité en partie simple ne traduit pas complètement la situation du patrimoine des collectivités publiques.

On pourrait, ensuite, s'interroger sur la difficulté de la Cour des Comptes à faire évoluer ces méthodes de travail, sous certains aspects, encore trop marquées par la tradition du travail solitaire du magistrat instructeur, responsable devant ses pairs de la qualité de son rapport. Certains des interlocuteurs rencontrés pendant l'évaluation par les pairs ont, par ailleurs, avancé que l'action de la Cour des Comptes avait été réduite sous l'ancien régime, afin d'éviter la découverte ou la dénonciation de faits commis par l'entourage de l'ancien chef de l'État et juridiquement répréhensibles.

L'insuffisance des moyens

L'examen a montré que les moyens matériels et humains de la Cour des Comptes ne lui permettent pas de remplir dans des conditions optimales ses missions. Dans l'ensemble des pays membres de l'OCDE, il est admis que pour conduire ses missions, l'ISC requiert du personnel suffisamment qualifié dans les techniques financières. Il convient, toutefois, de relever que les missions de la Cour des Comptes tunisienne, telle l'évaluation des politiques publiques et de la performance, vont bien au-delà du seul audit financier et nécessitent, partant, nombre de compétences, mises en œuvre par des magistrats et fonctionnaires de grande qualité. En même temps, le personnel de l'ISC doit s'avérer suffisant. Or, l'effectif des magistrats et du greffe de la Haute juridiction financière tunisienne demeure réduit. Pour pallier cette carence, depuis peu de temps, la Cour a procédé au recrutement de 48 magistrats, souvent jeunes et formés aux techniques de l'audit et qui devraient contribuer grandement à l'évaluation de la mise en œuvre de la GBO.

Il est apparu que les moyens matériels se révèlent aussi insuffisants à l'accomplissement de toutes les missions de la Cour des Comptes, par exemple, il y a encore peu de temps, le parc informatique était vétuste.

Par ailleurs, d'un point de vue financier, la Cour ne dispose pas d'une autonomie suffisante vis-à-vis du pouvoir exécutif. En effet, le budget de la Cour est arrêté actuellement par le ministre des Finances sur la base des propositions de celle-ci. Or, conformément aux principes de l'INTOSAI, la Cour devrait discuter directement son budget avec l'ARP en fonction de son programme annuel de travail et de ses objectifs. Le projet de LOB ne revient pas sur ces dispositions. Il serait, à l'opposé, bon de le rapprocher sur ce point des principes de l'INTOSAI.

Encadré 9.1. La Cour des Comptes espagnole

Article 136 de la Constitution espagnole :

1. La Cour des Comptes est l'organe de contrôle suprême des comptes et de la gestion économique de l'État, ainsi que du secteur public.
2. Elle dépendra directement des *Cortès générales* et exercera ses fonctions par délégation de celles-ci en ce qui concerne l'examen et la vérification des comptes généraux de l'État.
3. Les comptes de l'État et du secteur public étatique seront rendus à la Cour des Comptes et seront examinés par celle-ci.
4. La Cour des Comptes, sans préjudice de ses propres compétences, remettra aux *Cortès générales* un rapport annuel par lequel elle communiquera, s'il y a lieu, les infractions ou les responsabilités qui, à son avis, existeraient.
5. Les membres de la Cour des Comptes jouiront de la même indépendance et de la même inamovibilité et seront soumis aux mêmes incompatibilités que les juges.
6. Une loi organique réglera la composition, l'organisation et les fonctions de la Cour des Comptes.

Source : Congrès espagnol (s.d.) www.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=128&fin=136&tipo=2 (consulté le 5 janvier 2016).

Encadré 9.2. Enquête par le Bureau Australien d'Audit National des membres du comité parlementaire et des secrétaires du comité

Le Bureau Australien d'Audit National (BAAN) commande des enquêtes périodiques afin de mesurer sa performance quant à la satisfaction des besoins des parlementaires et afin d'identifier de possibles améliorations de ses services au Parlement. Plus précisément, l'enquête a pour objectif de :

- Obtenir des commentaires constructifs sur la performance du BAAN quant à la satisfaction des besoins et des exigences des parlementaires, du Comité mixte sur les comptes publics et l'audit ainsi que d'autres comités parlementaires ;
- Identifier les mesures qui pourraient être mises en place afin d'encourager les liens entre le BAAN et le Parlement et ;
- Accroître la sensibilisation au sein du Parlement sur la gamme de produits et services proposés par le BAAN.

Une attention particulière est accordée au Comité mixte sur les comptes publics et l'audit, principal point de contact entre le BAAN et le Parlement. La fonction principale de ce comité est de s'assurer de la responsabilité des organismes gouvernementaux quant à la légalité, l'efficacité et l'efficience de l'utilisation des fonds publics. Le Comité mixte examine tous les rapports du BAAN présentés pour débat au Parlement. Le BAAN a commandé des enquêtes en 2000, 2002, 2008 et 2011. Les secrétaires des comités parlementaires furent inclus dans l'enquête pour la première fois en 2008. Ces secrétaires sont des fonctionnaires publics qui travaillent comme point de contact pour les affaires liées au comité.

Les 226 parlementaires (150 pour la Chambre des représentants et 76 pour le Sénat) sont invités à participer à l'enquête. L'enquête peut être complétée à travers un entretien direct avec un conseiller principal en recherche et un cadre supérieur du BAAN au cours d'une séance parlementaire, un entretien téléphonique avec un conseiller principal en recherche, ou un questionnaire sur papier. Les 34 secrétaires de comité sont invités à répondre à cette enquête à travers un entretien avec un conseiller principal en recherche.

Encadré 9.2. Enquête par le Bureau Australien d’Audit National des membres du comité parlementaire et des secrétaires du comité (suite)

Plus largement, l’enquête de 2011 a révélé que les agents du BAAN étaient bien évalués par les secrétaires de comités parlementaires en raison de leur accessibilité, réactivité et dans la mesure où les conseils et informations qu’ils fournissent répondent à leurs besoins. Les répondants à l’enquête ont également souligné la qualité du travail du BAAN, avec de nombreux commentaires quant au rôle décisif qu’a joué le BAAN en s’assurant de la responsabilité des organismes gouvernementaux. De plus, les répondants ont mis l’accent sur le fait que le BAAN proposait des produits de grande qualité, et qu’il était indépendant, non-partisan et intègre. L’enquête de 2011 a identifié des domaines dans lesquels le BAAN pouvait apporter des améliorations. Le BAAN a développé un certain nombre d’initiatives pour 2012-2013, incluant le développement d’un plan de communication afin de guider ses engagements avec les parlementaires.

Source : OCDE (2013) *Brazil’s supreme audit institutions* p. 48, www.oecd.org/gov/ethics/Assessment%20and%20Recommendations%20booklet_ENG.pdf.

Recommandations

Il serait opportun sur les contrôles administratifs externes de :

1. Renforcer les synergies :

- i. Établir une coopération plus étroite entre les contrôles généraux, et,
- ii. entre ceux-ci et les inspections départementales.

Cette synergie nécessiterait la construction d’une culture partagée, passant par des méthodes, des habitudes de travail des programmes de contrôles établis en commun.

- 2. a) Regrouper les contrôles généraux dans un seul corps, disposant des garanties statutaires permettant à ses membres de remplir de la façon la plus autonome possible leur mission, tout en restant subordonnés au ministre ;
- b) Fusionner certaines inspections ministérielles jusqu’à réduire leur nombre à dix environ.
- 3. Examiner les différentes options de rattachement du nouveau contrôle général : soit au Chef du gouvernement, soit au ministre des Finances, soit sous leur double tutelle. Dans tous les cas, garantir que tous les ministres aient la possibilité de demander des travaux au nouveau contrôle général, selon un ordre arrêté par le Chef du gouvernement.
- 4. a) Établir un calendrier de réforme des corps de contrôle ;
- b) Procéder aux discussions avec les partenaires sociaux et les instances représentatives de ces corps ;
- c) Créer les conditions matérielles de la réforme en examinant les régimes statutaires et indemnitaires des trois contrôles généraux.
- 5. a) Améliorer la maîtrise des outils de suivi et d’évaluation de la performance par les contrôles généraux et les inspections ministérielles à travers l’évaluation des compétences des membres des corps et l’instauration de formations consacrées à ces questions ;
- b) Faire utiliser par les corps de contrôle pleinement les outils de suivi et d’évaluation de la performance durant les missions d’enquête et contrôle ;
- c) Modifier l’organisation des corps de contrôle externe, afin d’accompagner la mise en place de la GBO.

Recommandations (suite)

6. a) Supprimer le Haut comité de contrôle administratif et financier, dans l'hypothèse de la fusion des corps de contrôle ;
 b) Transformer le Haut comité de contrôle administratif et financier en comité d'audit en cas de maintien des trois corps de contrôle, et lui donner les moyens matériels et humains de remplir véritablement sa mission de coordination entre les organes supérieurs de contrôle et de contrôle de la qualité de l'audit, pour améliorer l'autonomie des contrôles généraux, comme conseillé par le rapport de l'OCDE sur la gestion des risques en Tunisie (OCDE, 2014).
7. Attribuer, dans toutes les hypothèses, le suivi de leurs observations et avis aux instances de contrôle à ces mêmes instances, en dessaisissant de cette mission le Haut Comité de Contrôle Administratif et Financier.

Il serait suggéré sur la Cour des Comptes de :

8. Confier le contrôle du financement des partis politiques et la réception et le dépôt des déclarations sur l'honneur des biens de certains élus et fonctionnaires à d'autres entités que la Cour des comptes.
9. Établir une collaboration forte entre l'ARP et la Cour des Comptes donnant sa pleine portée à l'article 117 de la Constitution ; instaurer rapidement un protocole de travail permettant à l'assemblée parlementaire de recourir à la Cour des Comptes sans l'empêcher pratiquement de conduire ses travaux selon ses propres priorités ; prévoir que le rapport annuel de la Cour des Comptes est présenté et débattu en séance plénière de l'ARP.
10. Faire entreprendre par l'administration dans les meilleurs délais la rédaction d'un projet de loi portant sur la Cour des Comptes. Ce texte devrait s'avérer totalement en conformité avec le projet organique du budget ; sa transmission à l'ARP permettrait à celle-ci de s'assurer que la Cour des Comptes remplira pleinement les missions qu'elle attend d'elle ; dans ce but des études de droit comparé seraient à privilégier. Une fois votées, les deux lois devront parfaitement compatibles.
11. Continuer à mettre à niveau l'ensemble de la fonction juridictionnelle financière, qu'elle porte sur les comptes des comptables ou les fautes de gestion des ordonnateurs en y incluant les élus politiques et ministres.
12. Demander, en tout état de cause, à l'administration de mettre en place des procédures de contrôle interne fiables, et de soumettre ses comptes à la Cour dans des délais raisonnables.
13. Poursuivre, dans la Cour des Comptes, le perfectionnement aux techniques d'audit de la performance.
14. Encourager la Cour à demeurer étroitement associée à la définition des procédures de dématérialisation des pièces comptables et à collaborer étroitement avec le ministère des Finances dans ce but.
15. Confier à la Cour des Comptes elle-même le suivi de ses observations et recommandations. La loi sur la Cour des Comptes pourrait également disposer la création d'un comité de suivi à l'intérieur de cette institution. Par ailleurs, la LOB pourrait prévoir que la commission de finances de l'ARP se trouve périodiquement informée par la Cour des Comptes de l'application par l'administration de ses observations et recommandations.
16. Améliorer la clarté et la disponibilité de l'information émanant de la Cour des Comptes.
17. Procéder, de sorte à résoudre les causes systémiques des défaillances de la Cour, à la mise en état des comptes en lançant une campagne d'apurement des comptes.
18. Solliciter à la Cour des Comptes de procéder à un audit approfondi de ses besoins matériels et humains, en vue de mettre en œuvre la GBO. Elle établirait, ensuite, un programme de mise à niveau, tant en effectifs qu'en moyens matériels ; elle prévoirait aussi un programme de formation de l'ensemble des magistrats à la GBO ; il conviendrait, enfin, de modifier le projet de LOB de sorte à autoriser la Cour à discuter directement son budget avec l'ARP.

Notes

1. Décret n° 82-6 du 5 janvier 1982.
2. Décret n° 82-7 du 5 janvier 1982.
3. Décret n° 90-1070 du 18 juin 1990.
4. Les contrôles généraux recrutent parmi les premiers au classement de sortie du cycle supérieur de l'École nationale d'administration. Leurs membres occupent, par ailleurs, souvent de hautes fonctions de contrôle et de direction dans l'État et l'administration du pays.
5. Rapport d'activité de l'inspection générale des finances (2009) www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/104000438.pdf.
6. Loi n° 85-74 du 20 juillet 1985, modifiée par la loi n° 87-34 du 6 juillet 1987 et complétée par la loi n° 88-54 du 2 juillet 1988.
7. En 23 ans, de janvier 1988 à décembre 2011, cette juridiction a rendu 356 arrêts, y compris les décisions de classement, ainsi que les arrêts statuant sur les recours en révision. Source : site de la cour des comptes : www.courdescomptes.nat.tn/Fr/de-leactivite-de-la-cour-de-discipline-financiere_11_104.
8. Loi n° 1993-20 du 3 mai 1993.

Références

- OCDE (2014), *Examen de l'OCDE du système de contrôle et d'audit de la Tunisie* *Gestion des risques dans les institutions publiques*, Editions OCDE, Paris, www.oecd.org/mena/governance/Examen-OCDE-syst%C3%A8me-contr%C3%B4le-audit-Tunisie.pdf.
- OCDE (2013), *Brazil's supreme audit institutions*, Editions OCDE, Paris, p. 48, www.oecd.org/gov/ethics/Assessment%20and%20Recommendations%20booklet_EN_G.pdf.

Chapitre 10

Les conditions institutionnelles de la réussite

Le chapitre constate les progrès significatifs accomplis dans la conception et la mise en œuvre de la GBO et insiste sur la nécessité que cette réforme aille au-delà des finances publiques et constitue un levier de modernisation de l'administration. Pour cela, il apparaîtrait nécessaire d'établir, d'abord, une gouvernance de la réforme qui soit forte, structurée et participative, et, ensuite, d'engager l'évolution des structures de l'administration et la mutation de la fonction publique. Ce chapitre suggère, partant, d'ériger une stratégie claire de réforme, associant tout le gouvernement et toutes les parties prenantes. Il conseille aussi de renforcer l'unité centrale de la GBO, créer un secrétariat général à la réforme de l'administration publique, envisager la modernisation des structures administratives, entreprendre une réflexion sur la réforme de l'administrative territoriale de l'État et des collectivités locales, et enfin, moderniser l'administration et la gestion de ses ressources humaines.

Au cours des trois dernières années, des progrès remarquables ont été accomplis dans la conception et la mise en œuvre de la GBO. De surcroît, cette réforme particulièrement ambitieuse, s'étend très au-delà des finances publiques. Comme il a été exposé dans ce rapport, elle renforce la capacité de pilotage des services administratifs de l'État, et à terme de ses opérateurs (établissements publics, collectivités publiques locales, ...). Elle fournit aussi de nouveaux outils de gestion parmi lesquels ceux de suivi et d'évaluation de la performance, et renouvelle le dialogue de gestion. Elle constitue donc un moyen éminent de modernisation de l'administration. Mais, les résultats de l'expérience de la GBO restent encore d'une portée limitée. Et sa continuation appelle, d'abord, une gouvernance forte, structurée et participative, ensuite, l'évolution des structures de l'administration, et enfin, la mutation de la fonction publique.

Consolider les succès de la GBO

Comme il a été exposé dans ce rapport, les objectifs assignés à l'expérience de la mise en œuvre de la GBO ont été ambitieux, tant sur le plan institutionnel (révision du cadre législatif et réglementaire, instauration d'un système global d'information budgétaire et financière appuyé sur une logistique renouvelée, gestion et exécution des budgets dans un cadre orienté vers la performance), que sur un plan technique (réforme de la nomenclature budgétaire et comptable, révision du règlement général de la comptabilité publique, modernisation de la gestion et des contrôles budgétaires et comptables). Dans tous les domaines, des succès ont été enregistrés qui, toutefois, nécessitent des consolidations et de surmonter certains obstacles stratégiques.

L'extension des résultats positifs

Les résultats positifs atteints dans l'expérience de la GBO doivent être élargis et consolidés. Les expérimentations « départementales » (ministérielles) en cours ont autorisé une modernisation partielle de la présentation budgétaire, à législation constante. En effet, la loi de finances fait l'objet d'une présentation parallèle, pour information, en forme programmatique (PAP et RAP), une méthode d'évaluation de la performance et des indicateurs ont aussi été établis.

Il est, toutefois, apparu au cours de l'évaluation par les pairs que les ministères demeurent à des stades très différents dans la détermination et, encore plus, la mise en œuvre de leur « cadre de performance ». Cet écart érige indiscutablement une difficulté et un effort reste à accomplir pour mettre à niveau l'ensemble des ministères. Mais en même temps, certaines avancées utiles (car elles seraient susceptibles de se voir étendues à l'ensemble des départements) ont été constatées, en particulier, dans les ministères techniques. Par ailleurs, dans les ministères dans lesquels la cartographie des programmes ministériels (et des risques) paraît la plus en avance, la responsabilisation des chefs de programmes a provoqué des réflexions fructueuses sur la structuration et l'organigramme des ministères concernés.

Une plus grande souplesse d'exécution de la dépense publique a été expérimentée avec la création d'un contrôle hiérarchisé de la dépense publique et la réforme du système de contrôle des dépenses publiques (extinction progressive du contrôle *a priori* au profit d'un contrôle *a posteriori*). Un projet de loi organique du budget, fondement de la réforme GBO, a été adressé à l'ARP eu début de 2016. L'importance de l'adoption de ce texte a été mise en exergue dans ce rapport.

Un travail remarquable a aussi été entrepris concernant le système de la comptabilité publique. Ainsi un début de nomenclature a été expérimenté et un décret portant création du Comité des normes comptables a été publié, sans que cette instance ait débuté son activité. Or, la nomenclature budgétaire et comptable constitue un préalable à toute réforme GBO. Une expérimentation de portée limitée du système d'information « modernisé » a, enfin, été lancée à la PGT et devrait être étendue à d'autres postes comptables. Il s'agit, partant, de progrès importants sur la voie de l'instauration complète de la GBO, qui se heurtent, pourtant, à des nœuds gordiens de nature à bloquer toute velléité de réforme.

La persistance d'éléments stratégiques défavorables

L'instabilité institutionnelle a induit la difficulté de faire adopter et de mettre en œuvre des réformes institutionnelles et administratives. Bien que la réforme budgétaire ait été envisagée dès 2004, annoncée en 2008 et relancée en 2010-2011, la loi des finances est restée préparée, présentée et votée suivant les règles classiques. Le Parlement a continué à, d'abord, être mal informé et, ensuite, peu sensible, et toujours privé des moyens suffisants pour évaluer les projets qui lui sont présentés et contrôler l'exécution des lois de finances. Le budget continue d'être approuvé et contrôlé selon les mécanismes classiques.

L'unité de conception et d'action de l'État souffre de la dichotomie entre le ministère des Finances et le ministère du Développement, de l'investissement et de la coopération internationale, qui affecte la capacité pour le Comité général de l'administration du budget de peser réellement sur les dépenses d'investissement, d'autant plus que dans la situation postrévolutionnaire, il été tenu à l'écart des choix fondamentaux en matière de recrutement d'agents publics et d'évolution de la masse salariale.

Dans la réalité, les liaisons entre le TOFE, le CDMT, le Plan de développement et la loi des finances de l'année n'ont pas été établies. Pour l'instant, la préparation des PAP et des RAP demeure assez largement un exercice académique, sans impact réel sur les choix publics et la gestion ; les indicateurs nécessitent aussi de faire l'objet d'une nouvelle évaluation.

L'exécution du budget n'accorde encore que très peu de souplesse à des gestionnaires dont la responsabilité n'a pas été fixée par référence à un cadre de performances établi. Les systèmes de contrôle de la gestion, des dépenses engagées et des paiements n'ont encore été que partiellement modernisés et leur évolution se trouve loin d'avoir atteint le degré de cohérence et d'harmonisation souhaitable ; le dialogue de gestion n'a pas évolué suffisamment de sorte, d'une part, que l'ordonnateur et le contrôleur des dépenses publiques aient vu leurs positions évoluer suffisamment et, d'autre part, que le responsable de programme devienne le véritable patron de son service, le contrôle des dépenses publiques bénéficie d'une place fixée définitivement, et le comptable forme l'axe central des finances publiques.

Par ailleurs, le système de comptabilité en partie simple ne fournit qu'une image sommaire de la situation budgétaire et ne permet pas de réaliser un inventaire du patrimoine, ni de déterminer le bilan des administrations publiques. Peu fiable (comme le montre l'existence d'un très grand nombre de comptes d'attente et d'une comptabilité extracomptable foisonnante), ce système ne facilite pas la clôture annuelle des comptes (la « période complémentaire » d'exécution dure plusieurs mois) et, le volume des restes à recouvrer et des opérations injustifiées étant important, il est permis de douter que les

comptes offrent un reflet sincère et exhaustif de la situation des finances publiques. *A fortiori* ne peuvent-ils permettre, sauf apurement décisif, l'établissement d'un inventaire des biens et d'un bilan d'entrée de l'État, et des collectivités territoriales (sans évoquer les entreprises publiques qui n'ont pas été abordées dans ce rapport, en raison de leurs spécificités).

Enfin, le système d'information des finances publiques, techniquement centralisé, demeure institutionnellement éclaté et apparaît aujourd'hui dans l'ensemble ancien, tout en répondant aux besoins limités ressortant de normes budgétaires dépassées. Aucune véritable évaluation sur la capacité du système d'information budgétaire et comptable n'a été effectuée en vue d'évaluer sa capacité à supporter la mise en place complète de la GBO.

Ces éléments gênent gravement le plein succès de la réforme GBO et doivent être rapidement résolus, au risque de briser l'élan réformateur. La suite de ce chapitre expose les moyens principaux de résoudre cette impasse.

Une gouvernance forte, structurée et participative

La poursuite de la mise en place de la GBO nécessite une gouvernance forte passant par la création et l'application d'un consensus politique porteur de la réforme. Elle requiert aussi des outils administratifs de pilotage de la réforme, et le développement d'une stratégie claire et fondée sur un calendrier réaliste.

Une gouvernance efficace de la GBO

La GBO exige une gouvernance en mesure de relever l'ensemble des défis qu'elle pose. Poursuivre la mise en place de la GBO implique, d'abord, de la concevoir comme une réforme générale, et, ensuite, de la soumettre à une gouvernance forte et efficace. De manière générale, toute réforme consiste en un processus structuré et délibéré de production du changement, quelle que soit son ampleur. Elle se matérialise dans la façon de produire du changement en appliquant une méthode particulière de résolution des problèmes. Dès lors, la question survient de la gestion du changement et des effets de sa mise en œuvre. La gestion du changement signifie la manière d'affronter les conséquences volontaires ou non du programme de réforme. Elle fait partie du processus de conception et d'application d'une action des pouvoirs publics. Elle requiert, d'une part, la réalisation de changements d'une manière planifiée et systématique, et, d'autre part, de réponse aux changements sur lesquels l'organisation a peu ou pas de contrôle. L'ensemble de ces défis se manifeste dans la réforme de la GBO. Il en résulte que seule une gouvernance forte, capable, en premier, de concevoir la réforme des finances publiques et de l'État, et en second, de la prendre à bras-le-corps, semblerait en mesure de la mener à bien.

La gouvernance instaure les mesures, les règles, les organes de décision, d'information et de surveillance assurant le bon fonctionnement et le contrôle du processus de réforme. Aujourd'hui, le Comité interministériel de la GBO et l'Unité centrale de la GBO, dotée d'un effectif très faible et relayée par les unités ministérielles de la GBO, constituent les organes de gouvernance de la réforme de la GBO. Avec le comité de pilotage, réunissant les chefs de projet côté tunisien et côté européen, le jumelage européen dans le domaine a créé une gouvernance parallèle, mais subordonnée aux autorités gouvernementales tunisiennes. Dans la réalité, cette gouvernance s'avère

insuffisante. Malgré la qualité de ses membres et les efforts considérables qu'ils ont accompli, l'Unité GBO centrale ne dispose pas des moyens matériels, humains et règlementaires lui permettant de guider la réforme et *a fortiori* de l'imposer, d'autant plus qu'elle n'a bénéficié que d'un faible soutien politique.

Le consensus politique

La réforme nécessite un consensus politique fort. La portée de la GBO dépasse les finances publiques, car elle contribue à définir une conception vaste et partagée de la société présente et à venir. Cette réforme a vocation, d'abord, à affecter les décisions publiques et leur évaluation, et, ensuite, à déplacer le centre de gravité du pouvoir vers le parlement. Sous une apparence technique, elle constitue une réforme politique considérable, et à ce titre, elle heurtera des intérêts et fera naître des inquiétudes. Pour aboutir, elle requiert donc un engagement politique fort, du début jusqu'à la fin du processus de réforme, en particulier, dans ce pays en phase postrévolutionnaire. Dès lors, face aux risques d'arrêt de la réforme, il faut installer la modernisation des finances publiques et le sujet de la GBO au centre du débat public, tant pour les mesures de court terme que pour les actions à long terme. Dans la situation tunisienne, en particulier, la mise en œuvre de la réforme nécessite une vision vaste et partagée de la société, l'instauration d'un consensus parlementaire, l'engagement sans failles du gouvernement et la véritable association de toutes les parties prenantes.

Il revient aux pouvoirs publics d'établir une vision vaste et partagée de la société. De cette vision, ils déduiront les stratégies sectorielles, publiques, avant d'en tirer les plans et les projets d'action. La stratégie forme un ensemble d'actions coordonnées et habiles et de manœuvres destinées à atteindre un but précis. Elle est indispensable pour conduire à bien une transformation ambitieuse des finances et du secteur publics en Tunisie.

Pour que la réforme dépasse le rythme électoral, il convient aussi de la développer et la faire porter avec l'accord ou la participation de parlementaires de différentes tendances politiques et de bâtir un consensus parlementaire. Dans les pays membres de l'OCDE, l'adoption et le succès de la mise en œuvre de la budgétisation axée sur la performance proviennent du consensus parlementaire auquel ont participé l'opposition et la majorité gouvernementale.

Dans certains pays membres de l'OCDE, le parlement a été un acteur principal de la réforme, parfois même à son origine. C'est le cas de la France où la réforme de la LOLF a été le fruit de la coopération des deux chambres du Parlement et des élus des partis politiques de droite et de gauche, de l'opposition et de la majorité, ce qui a rendu le travail plus riche et efficace, tout en facilitant son application.

Naturellement, le premier ministre et le ministre des finances assument un rôle prépondérant dans cette mobilisation, l'un fixant les orientations politiques, l'autre les mettant en œuvre avec le concours de ses services, et en y associant toutes les parties prenantes. Mais, cet enjeu nécessite la participation du gouvernement dans son ensemble, chaque ministre veillant à ce que ses services s'engagent véritablement à chaque étape de la conception et de l'introduction de la GBO.

Il s'avère aussi indispensable d'associer toutes les parties prenantes, tels les usagers - personnes physiques ou morales¹ - dans les différentes étapes de la réforme, et spécialement dans sa gouvernance. Parmi les parties prenantes, les fonctionnaires et agents publics occupent une place essentielle. Souvent dans le domaine des finances publiques, les stratégies de réforme échouent car les fonctionnaires et agents publics ne se

sentent pas associés. Par exemple, un certain nombre des difficultés de la mise en œuvre de la LOLF en France tire son origine du peu d'intérêt que les fonctionnaires ont accordé à cette réforme dont ils ne percevaient pas les enjeux et qu'ils pensaient menacer leurs intérêts (Cour des Comptes, 2011).

En Tunisie, parmi les parties prenantes de la réforme, il convient d'inclure les instances constitutionnelles indépendantes, telle l'Instance nationale de la bonne gouvernance et de la lutte contre la corruption, prévue par l'article 130 de la Constitution de 2014, dont certaines de ses attributions la conduiront à participer à la consolidation des principes de transparence, d'intégrité et de responsabilité qui, trouvent leur place dans la GBO.

Dans cet esprit, on évitera que le dialogue ne devienne purement formel, alors que les orientations et les décisions véritables seraient préparées dans un cercle restreint et exclusivement administratif. Afin que les décisions finales soient comprises et acceptées par un nombre suffisant d'acteurs, une démarche coopérative, assortie de véritables consultations, intervenant très en amont et allant en profondeur des questions se révèle indispensable. On identifiera, d'abord, les acteurs dans un esprit inclusif, participatif et réaliste, puis, on les associera de la façon la plus étendue et on organisera le dialogue, l'échange d'expériences et de bonnes pratiques.

Les outils administratifs de pilotage de la réforme

Le pilotage de la réforme requiert l'instauration d'outils administratifs. Pour cela, les acteurs de la modernisation doivent être organisés dans un réseau et une structure. Le réseau constituerait une structure souple d'échange faisant intervenir des acteurs selon les besoins. Il serait organisé autour des secrétaires généraux des ministères qui assumerait la responsabilité d'examiner à nouveau le fonds des politiques publiques et leurs modalités d'exécution, ce qui en ferait les responsables des résultats, ainsi que leur mise en œuvre.

Dans la situation tunisienne, la structure pourrait prendre la forme d'un secrétariat général à la réforme de l'administration publique, placé auprès du Chef du gouvernement ou du ministre des Finances et ayant une relation très étroite avec le Comité de la fonction publique, chargé principalement de veiller à l'application des règles statutaires en matière de gestion des ressources humaines. De la même manière, des correspondants du secrétariat à la réforme de l'État seraient à nommer dans les services décentralisés de l'État et dans ses opérateurs.

Le secrétariat général à la réforme de l'administration publique garantirait la cohérence verticale et horizontale de ces documents de conception et application de la GBO. Il veillerait aussi à la gestion du changement. Il s'assurerait que les conditions nécessaires à la réussite d'une action de réforme se trouvent réunies en produisant une vision et des valeurs culturelles communes, et en dictant l'ordre de succession et en déterminant les ressources nécessaires au changement. Naturellement, il se servirait de la GBO comme levier aux autres réformes de l'État.

Une stratégie claire et fondée sur un calendrier réaliste

Sans une stratégie claire, réaliste, coordonnée, s'appuyant sur une bonne maîtrise du temps, et intégrant la gestion du changement et une bonne communication, il sera difficile d'obtenir la réussite de la réforme de la GBO.

Les réformes structurelles en matière de finances publiques s'étalent sur des périodes longues et ont souvent des effets sur des durées indéterminées. Elles requièrent des modifications dans la distribution des ressources et la réaffectation des dépenses d'intervention, et elles passent aussi par le contrôle du déficit budgétaire. Parce qu'elles touchent à un nombre considérable d'aspects de la vie des administrations, des citoyens et des entreprises, elles mobilisent également des moyens humains, techniques et financiers considérables.

La maîtrise du temps, matérialisée dans un calendrier réaliste, s'avère partant un élément de première importance dans leur réussite. Leur programmation doit intervenir assez en amont, le temps de leur mise en œuvre nécessite de sembler crédible, tout comme le temps de leur évaluation.

Par ailleurs, le projet de la GBO requiert la coordination avec les autres réformes en cours dans le pays, notamment celle de la décentralisation et la rénovation de la programmation macroéconomique, la politique d'investissement et la formulation de la politique budgétaire. Ce point soulève celui de la coordination entre ministères et administrations territoriales pour atteindre les objectifs des missions et programmes transversaux. Dans l'expérience tunisienne, cependant, faute d'un programme complet de la GBO intégrant, en particulier, tous les aspects comptables et liés au système d'information, il n'apparaît pas aujourd'hui possible d'établir un calendrier crédible d'achèvement du projet, ou du moins de dresser un phasage suffisamment précis.

Une stratégie de communication efficace

Le calendrier des actions requiert un programme de communication clair pour l'accompagner. Or, si des actions de communication sur la GBO ont été entreprises, elles sont demeurées de portée limitée et n'ont pas formé un véritable plan de communication. Certes, un site internet sur la GBO a été ouvert et des événements autour de la GBO donnent l'occasion de communiquer avec la presse. Mais ces actions ne revêtent pas un caractère organisé et qui s'étende à l'ensemble des fonctionnaires et des citoyens. Par ailleurs, si la réforme dépassait la gestion des finances publiques pour s'étendre à d'autres secteurs de l'administration, le besoin de communication n'en serait qu'accru.

Il s'agirait alors pour l'administration de présenter de manière organisée et compréhensible ses projets et réalisations, tant aux décideurs politiques et aux parlementaires qu'aux citoyens et à la société civile, à travers un plan de communication. Celui-ci vise à organiser en un ensemble cohérent les activités de relations publiques, de promotion et de publicité, de consultation et d'animation. Il est destiné à concevoir toutes les actions de communication d'un organisme avant leur réalisation. Il intègre les valeurs portées par l'organisme, le contexte dans lequel il agit, ses stratégies pour se faire connaître, les moyens de diffusion de sa mission. Il met en valeur les angles d'intervention, les attitudes et les approches à adopter, la façon de se faire positivement connaître. Il dresse, finalement, la liste des actions à accomplir et des priorités à adopter.

En conséquence, la préparation d'un plan par une équipe professionnelle, spécialement consacrée à cette mission se révèle indispensable. Parmi ses missions, cette équipe s'interrogerait sur la manière dont la notion de « gestion budgétaire par objectifs » est reçue par le public.

Le changement des structures de l'administration

La révolution tunisienne portait de grandes attentes. Certaines d'entre elles tendaient à un meilleur équilibre dans le développement entre les différentes régions tunisiennes, d'autres demandaient un développement économique et social, équitable et inclusif, d'autres, enfin, le rétablissement de la confiance entre le peuple et l'administration. Le gouvernement du pays cherche à répondre à certaines de ces attentes grâce à une démarche de décentralisation, déconcentration et modernisation de l'administration.

La réorganisation de l'administration centrale de l'État

Les structures administratives tunisiennes ont été largement bâties à la fin du protectorat et correspondaient alors à une situation socioéconomique donnée et à la place que l'État assumait dans le développement socioéconomique de la nation. Depuis ce moment, la réalité socioéconomique tunisienne, ainsi que mondiale, ont connu des mutations considérables. Il s'agit donc désormais de repenser les fonctions que la société tunisienne souhaite confier à l'État et l'administration. Cette réflexion doit intervenir sans *a priori*. Ce qui implique de garder en mémoire, d'abord, que la diminution de la place de l'État ou du secteur public dans l'économie ne saurait constituer le postulat irréfragable de la démarche, et ensuite, que la GBO ne forme pas systématiquement l'outil approprié de réduction des dépenses publiques.

Dans certains pays membres de l'OCDE, la budgétisation par la performance a conduit à la redéfinition du rôle de l'État et des administrations publiques dans la société. Souvent, une contraction du secteur public s'en est suivie, tout comme une restructuration de l'activité publique autour d'agences autonomes. Naturellement, ces exemples ne revêtent qu'une valeur contingente répondant à des situations et des choix nationaux. Dans certaines circonstances, néanmoins, ils ont provoqué une amélioration du service public. Pour ces motifs, la Tunisie pourrait s'interroger sur l'opportunité de confier certaines missions à des entités administratives autonomes, pour autant que ce mouvement ne conduise pas à la mise en cause de l'unité de l'action publique, particulièrement nécessaire pour un pays affrontant de nouveaux défis en matière de sécurité et de croissance économique.

Il semblerait, en particulier, utile de se pencher sur la possibilité de réunir certains ministères, et surtout à l'intérieur de ceux-ci certaines directions autour de programmes. En effet, sans se prononcer sur la pertinence de réduire le rôle du secteur public dans la société, il apparaît qu'une multitude de petits organismes limite les économies d'échelle et devient une source d'inefficacité². La GBO constituerait en conséquence l'occasion de conduire les ministères à envisager des fusions de directions et d'organismes autonomes sous leurs tutelles.

La réforme de l'organisation territoriale de l'État et des collectivités locales

Le chapitre VII de la Constitution de 2014 annonce une décentralisation importante de l'État tunisien. Celle-ci sera poursuivie par une déconcentration des services de l'État. Ces changements considérables pousseront à s'interroger sur les objectifs et les fonctions déterminant les missions des collectivités locales et des services déconcentrés de l'État. Dans ces réflexions, les aspects financiers occuperont une place fondamentale. L'intégration de la logique de la GBO dans celles-ci se révélerait fort utile, à travers des questions comme celle sur la meilleure organisation au regard des objectifs de l'État sur

chaque politique publique et des caractéristiques des territoires ou celle sur l'utilité d'entités manifestement en dessous du seuil critique en matière de personnel.

Cet aspect essentiel est traité plus en détail dans le rapport intitulé *Un meilleur contrôle pour une meilleure gouvernance locale en Tunisie : le contrôle des finances publiques au niveau local* (OCDE, à paraître).

La modernisation de l'administration

Depuis une trentaine d'années, de nombreuses démarches de modernisation ont eu lieu dans les administrations des pays membres de l'OCDE (OCDE, 2005). Celles-ci portent sur un nombre très varié de domaines et prennent des formes parfois originales, mais souvent en relation avec la budgétisation axée sur la performance. À côté de la volonté d'améliorer les performances de l'administration et de chercher à économiser les deniers publics, la modernisation de l'administration vise aussi à améliorer les relations entre l'administration et les administrés ainsi que les services rendus aux citoyens. Cette modernisation passe par le meilleur accueil des usagers, la simplification des formalités et des procédures administratives, le développement de l'administration électronique, le renforcement des droits des citoyens face à l'administration, en particulier en garantissant le droit d'accès aux documents administratifs et la transparence du secteur public.

La stratégie tunisienne du développement administratif (2007-2011) tendait à créer une nouvelle génération de réformes (2007-2016), fondé sur une administration anticipative pour accélérer le développement du pays (Premier ministre, 2007). Comme l'a aussi rappelé ce document, la Tunisie a connu plusieurs vagues de modernisation de son administration depuis son indépendance. Elle a ainsi cherché à simplifier les procédures et formalités administratives, améliorer la qualité des prestations administratives et à rapprocher l'administration du public. En même temps, le pays a impulsé des modernisations sectorielles comme celle de la stratégie de développement de l'administration électronique "e-Stratégie", s'inscrivant dans la dynamique de l'économie du savoir et l'introduction des technologies de l'information et de la communication (TIC) dans la vie des tunisiens. Malgré ces acquis, des efforts importants de modernisation restent à accomplir. Indubitablement, en renforçant la planification et la souplesse de l'action publique et son évaluation, la GBO constitue un moyen à employer pour poursuivre cette modernisation.

Encadré 10.1. La budgétisation par la performance, un instrument de modernisation de la gestion publique

Pour être efficace, la budgétisation par la performance doit s'élargir et englober la gestion de performance ; elle doit transformer à la fois la façon dont les budgets sont établis et leur exécution, ainsi que le comportement et le fonctionnement des départements gouvernementaux. Dans la lignée de ce raisonnement, qui a été vigoureusement défendu par le mouvement de la nouvelle gestion publique (NGP), la budgétisation ne peut être un processus distinct, mais une partie vitale d'un ensemble de pratiques de gestion et une composante essentielle des réformes orientées sur les résultats. Les organisations administratives ne peuvent pas appliquer une gestion orientée vers les résultats sans pour autant se soucier d'une budgétisation qui aille dans le même sens ; l'un ne peut pas se faire sans l'autre. La budgétisation par la performance transfère les allocations budgétaires accordés aux apports vers la production (ou autres indicateurs de performance), la NGP libère l'apport et permet au manager d'acquiescer les apports qu'il considère utiles pour obtenir les résultats escomptés. Une gestion orientée vers les résultats débride le potentiel de la budgétisation par la performance et la budgétisation orientée vers les résultats renforce la gestion des performances. La budgétisation par la performance et la nouvelle gestion publique sont des innovations interdépendantes dans ce cadre.

Encadré 10.1. La budgétisation par la performance, un instrument de modernisation de la gestion publique (*suite*)

Cette « révolution copernicienne » - la budgétisation par la performance n'étant plus vu comme suffisante toute seule pour gérer les résultats, mais reste toutefois un des processus dans cet orbite - stimule à la fois les enjeux et les difficultés de la mise en place d'une budgétisation basée sur la performance. D'un côté, son cadre plus large donne à la budgétisation par la performance un rôle plus important dans la transformation de la gestion publique ; de l'autre, cette transformation reste difficile à réussir. En effet c'est une chose de vouloir changer le contenu et la structure des budgets, s'en est une toute autre que de vouloir métamorphoser une culture ancrée dans l'organisation, le comportement de ses managers et fournisseurs de services.

Une chose est sûre : la budgétisation par la performance seule ne peut pas transformer les organisations, c'est une réforme nécessaire, mais elle est loin d'être suffisante. Les pays ayant réussi le pari de la budgétisation par la performance ont mené conjointement des réformes managériales et budgétaires. La Nouvelle-Zélande a d'abord légiféré pour faire avancer des changements fondamentaux dans la gestion publique qu'elle a ensuite complétée par des outils budgétaires. Ce fut également le cas en Australie, aux Pays-Bas, en Suède, au Danemark et dans d'autres pays ayant eu des réformes budgétaires réussies.

Source : OCDE (2014) *The metamorphoses of performance budgeting*, OECD Journal on Budgeting, www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/4213021ec002.pdf?expires=1467887899&id=id&accname=ocid84004878&checksum=3029C26E395AA5C06097F244BB6F37D8.

L'évolution de la fonction publique

La fonction publique tunisienne demeure le protagoniste de la définition et l'application des politiques publiques. La fonction publique devant se moderniser, la GBO lui fournit l'occasion de le faire.

La fonction publique modernisée

La fonction publique tunisienne forme le facteur essentiel dans la définition et l'application des politiques publiques, et à ce titre sa modernisation constitue un atout considérable de transformation de la société et de l'État. Elle tend, cependant, à devenir moins réactive et il apparaît que les modalités de gestion financières contribuent à ce phénomène.

Les rigidités de la fonction publique de carrière

La fonction publique s'avère l'outil essentiel de mise en œuvre des politiques publiques, tout en constituant une des dépenses les plus importantes du budget de l'État. Avant la révolution, la fonction publique tunisienne comptait 447 000 d'agents, dont 84 % étaient de fonctionnaires et 16 % ouvriers. À la suite de la Révolution de 2011, environ 180 000 agents ont été recrutés portant l'effectif du secteur public à plus de 633 000 agents.

Fondée sur la carrière, la fonction publique tunisienne se trouve organisée en huit statuts généraux : agents de l'État, des collectivités locales, des établissements publics à caractère administratif³, trois statuts généraux des magistrats - Ordre judiciaire, Tribunal administratif, Cours des comptes -, statut général des militaires, statut général des forces

de sécurité intérieure, statut général des agents des services douaniers, statut général des agents des offices et de 35 entreprises publiques. Ces statuts généraux encadrent 114 statuts particuliers, dont 19 communs à toutes les administrations publiques.

La fonction publique tunisienne se caractérise par la permanence de l'emploi, la séparation entre grade et emploi et l'avancement automatique d'échelon. Le concours reste son mode principal d'accès. Chaque agent de la fonction publique se trouve classé, selon son niveau d'instruction, dans l'une des catégories ou sous catégories suivantes : A1, A2, A3, B, C et D. 58 % des agents relèvent de la catégorie A qui, englobe les enseignants. La promotion dans le grade intervient à travers le concours interne, grâce à la formation continue et au choix. Le système d'évaluation des agents se fonde sur la notation professionnelle.

Certaines difficultés de celle-ci s'avèrent, toutefois, communément admises. Le mode d'accès par concours se révèle lourd et la contractualisation non ciblée. La formation demeure très centralisée et ne répond pas toujours à l'évolution des métiers. Les méthodes d'évaluation des agents, fondées sur la notation, ne suffisent pas pour distinguer les agents et entraînent le plafonnement des carrières. Les promotions interviennent essentiellement à l'ancienneté et la rémunération au mérite reste très rare. De manière générale, le système de rémunération se caractérise par sa complexité et son égalitarisme. Les statuts généraux sont, enfin, devenus rigides, et le nombre de statuts particuliers a été multiplié, empêchant ainsi la mobilité des agents.

L'entrave de la gestion financières

La gestion financière freine dans une certaine mesure la gestion dynamique des ressources humaines. D'un point de vue budgétaire, la LOB de 1967 dispose que les dépenses de personnel de l'État figurent au Titre I, Section I, 1^{ère} partie. Pour les établissements publics, le Titre I comprend les dépenses de gestion et les ressources ordinaires. Par ailleurs, le parlement n'a pas une connaissance claire, d'abord, de la répartition de la masse salariale entre les crédits de rémunérations et les autres avantages salariaux, et, ensuite, des crédits destinés à payer des agents, sous la forme, soit de rémunération d'agents contractuels, soit de contrats de prestation de service recouvrant majoritairement le paiement de salaires.

Il a été exposé plus haut que le projet de LOB, nécessaire pour appliquer pleinement la GBO, introduit davantage de transparence et de souplesse à l'action administrative, tout en donnant à l'ARP une vision plus complète du nombre d'emplois rémunérés par l'État, indépendamment du statut du personnel et du volume de la masse salariale. Ainsi, l'article 2 du projet précise, d'une part, que le plafond global des effectifs de l'État et des établissements publics est celui des ministères y compris celui des services centraux, régionaux et des établissements publics. L'article 39 du projet énonce, d'autre part, que les dispositions du projet de la loi de finances concernent la fixation du plafond de l'effectif autorisé de l'État et des établissements publics autorisé, et, que parmi les tableaux détaillés du projet de la loi de finances figurent ceux relatifs à la répartition du nombre global de l'effectif de l'État et des établissements publics autorisé par mission. L'article 43 ajoute que le nombre global d'effectif de l'État et des établissements publics autorisés fait l'objet d'un vote global dans la loi des finances. Enfin, les crédits de personnel bénéficieront de la fongibilité asymétrique. Cependant, dans le contexte de la GBO, ces changements nécessitent de se refléter dans l'évolution des modalités de gestion des ressources humaines de l'administration.

La modernisation des ressources humaines publiques

Au-delà de ses aspects financiers, la GBO vise à faire naître un élan managérial et des pratiques innovantes en matière de gestion des ressources humaines (GRH). Elle encourage à confier de nouvelles responsabilités, accompagnées de marges de manœuvre élargies aux différents intervenants de la chaîne de la dépense publique, et plus généralement à l'ensemble des acteurs de l'action publique. Elle tend aussi à offrir un nouveau mode de gouvernance obligeant à repenser les responsabilités de chaque intervenant. La responsabilisation des gestionnaires de programme implique ainsi qu'ils aient une vraie maîtrise de la gestion de leurs ressources humaines.

Plus globalement, en facilitant l'ajustement du facteur humain à son environnement, la gestion des ressources humaines, appuyée par la GBO, se place au centre de la transformation des organisations et des dynamiques managériales. En effet, avec la GBO, les gestionnaires bénéficieraient de plus de souplesse dans la gestion de leur personnel. Ils seraient de cette manière en mesure de choisir, dans le respect du statut de la fonction publique, de recruter les personnes selon leurs compétences et leur expérience, en fonction de leurs besoins réels, et indépendamment des questions de corps ou de grade - par exemple, en remplaçant deux emplois de catégorie C par un de catégorie A -. Ils pourraient aussi décider de la répartition des emplois.

La GBO soulève, par ailleurs, des questions d'organisation de la fonction de GRH et des responsabilités de GRH entre les échelons central et opérationnel. Elle met, dès lors, en exergue la nécessité de faire coïncider le périmètre de la gestion des corps (administrations centrales, services déconcentrés, établissements publics) et le périmètre de la gestion budgétaire.

La GBO suppose aussi que le centre de gravité de la GRH se rapproche du niveau local, et que les actes de gestion deviennent les plus déconcentrés possibles. Son application aura de nombreuses conséquences, par exemple, sur le niveau pertinent du dialogue social, des mutations et des promotions.

De manière générale, la mise en œuvre de ces dispositions requiert d'être accompagnée des instruments appropriés. En particulier, elle nécessite :

- des outils de décompte des emplois ;
- le développement de la gestion prévisionnelle des effectifs, des emplois et des compétences (GPEEC), et, en particulier, des évaluations des mouvements liés à la démographie, tels les départs en retraite ;
- l'optimisation des effectifs et les compétences. Par exemple, la mise en place de la GBO elle-même suscite des besoins nouveaux en termes de compétences et de formation avec le développement des fonctions budgétaire et comptable, des métiers liés à la gestion publique (contrôle de gestion notamment) et l'établissement de nouveaux systèmes d'information ;
- de faciliter la mobilité entre les différentes fonctions, par exemple en décloisonnant la gestion de la fonction publique d'État et en étudiant la réduction du nombre de corps.

Enfin, la nouvelle GRH associée à la GBO offre l'occasion d'accélérer le changement, en particulier, culturel des institutions publiques. Elle crée de la valeur pour l'utilisateur et l'agent et impactera les pratiques de rationalisation des ressources humaines et

la gestion des compétences. La nouvelle GRH doit surtout être compréhensible et appropriée par l'ensemble des parties prenantes

Indiscutablement ces enjeux sont connus et pris en compte par le gouvernement tunisien qui recherche des moyens de développer la performance dans les GRH, tout en conservant la paix sociale, notamment grâce au dialogue avec les partenaires sociaux et l'écoute de la société civile. La réflexion se fait sans a priori. Elle part de la constatation que la situation économique du pays impose de contenir la croissance de l'effectif de la fonction publique et le poids de la masse salariale sur le budget de l'État, tout en recrutant des agents de qualité dans les secteurs ayant de besoins non couverts, tel l'enseignement supérieur. Il s'agit d'étudier les différentes évolutions possibles du statut et d'utiliser les outils modernes de GRH, en vue de garantir la montée en compétences des agents en place, de développer des outils d'évaluation et gestion des rémunérations. Ces évolutions se dérouleront alors que la fonction publique est tenue de répondre aux besoins nouveaux, nés de la décentralisation et de la déconcentration des services de l'État.

Dès lors, il en résulte pour le gouvernement tunisien un devoir de réflexion considérable sur la manière de relever les défis de développement et d'adapter le service public aux nouvelles missions de l'État. Ces défis se déclinent dans la définition des actions à entreprendre pour développer les capacités des ressources humaines de l'administration, afin d'acquérir de nouvelles aptitudes, s'approprier les pratiques innovantes et adhérer à la culture de l'efficacité et de l'excellence. Ces défis requièrent également un effort important de formation en matière de gestion de ressources humaines. Pour l'accompagner dans cette réflexion, le gouvernement du pays pourrait solliciter le concours des institutions internationales et une évaluation par des pairs de sa fonction publique selon les méthodologies éprouvées en la matière.

Recommandations

La poursuite vers une pleine instauration de la GBO en Tunisie requiert de :

1. Construire une gouvernance forte, capable, en premier, de concevoir la réforme des finances publiques et de l'État, et en second, de la prendre à bras-le-corps.
2. Développer une stratégie claire et fondée sur un calendrier réaliste, établie à travers un consensus politique porteur de la réforme, à laquelle la large majorité de l'ARP participerait.
3. Associer, sous la direction du Chef du gouvernement, tout le gouvernement à l'exécution du projet de la GBO.
4. Obtenir la participation de toutes les parties prenantes (société civile, syndicats, instances constitutionnelles indépendantes) dans un dialogue sur la mise en place et les conséquences de la GBO. Cet échange requiert de se dérouler de manière ouverte et transparente, selon un calendrier connu à l'avance.
5. Créer un réseau des secrétaires généraux des ministères, en vue de porter la réforme, l'évaluer et proposer en permanence les moyens de la faire évoluer.
6. Renforcer l'Unité centrale de la GBO, tant en effectif, qu'institutionnellement.
7. Instaurer un secrétariat général à la réforme de l'administration publique, placé auprès du Chef du gouvernement ou du ministre des Finances. Celui-ci assurerait la réussite de la réforme en dictant son ordre du jour et en proposant l'affectation des ressources nécessaires au changement.

Recommandations (suite)

8. Mettre en place une politique de communication cohérente, ambitieuse et dotée des moyens adéquats en vue de promouvoir la GBO.
9. Faire évoluer les structures administratives : examiner l'opportunité de réunir certains ministères et directions d'administration centrale, ainsi que des services déconcentrés ou autonomes.
10. Engager une réflexion poussée sur la réforme de l'administration territoriale de l'État et des collectivités locales.
11. Poursuivre la modernisation de l'administration publique, en particulier, en veillant à sa simplification, à la cohérence de sa législation, à son ouverture et au développement de l'administration numérique.
12. Créer les conditions de l'évolution de la fonction publique : engager une réflexion sur la GRH, grâce à certaines ressources comme la GPEEC, l'optimisation des effectifs et les compétences, la facilitation de la mobilité entre les différentes fonctions. Cet effort pourrait être accompagné d'une évaluation par les pairs de pays étrangers. Il conviendrait aussi d'accomplir un effort important de formation sur la gestion des ressources humaines.
13. Établir un programme de formation qui réponde aux besoins de la GBO.

Notes

1. Les entreprises s'avèrent particulièrement concernées par certaines mesures, par exemple, les modifications des modalités de paiement des marchés publics.
2. Par ailleurs, il apparaît que dès les années 1993, l'Arizona, la Californie, le Texas et la Floride avaient introduit des législations imposant à l'administration de procéder à des réductions du nombre des entités administratives. De même, en 2007, le nombre de ministères chargés des affaires étrangères aux Pays-Bas a été porté de trois à deux.
3. Loi n° 83-112 du 12 décembre 1983, portant statut général des personnels de l'État, des collectivités locales et des établissements publics à caractère administratif JORT n° 82 du 16 décembre 1983, www.pm.gov.tn/pm/upload/pdf/statut_general_fr.pdf.

Références

- Cour des comptes (2011), *La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives*, France, www.ccomptes.fr/Publications/Publications/La-mise-en-oeuvre-de-la-loi-organique-relative-aux-lois-de-finances-LOLF.
- ENAP (1998), *Fusion et abolition d'organismes gouvernementaux : expériences canadiennes et américaines*, Canada, Coup d'œil, volume 4, numéro 3, www.observatoire.enap.ca/Observatoire/docs/Coup_oeil/1998-oct-vol4no3.pdf.
- OCDE (2014), *The metamorphoses of performance budgeting*, OECD Journal on Budgeting, Editions OCDE, Paris, www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/4213021ec002.pdf?expires=1467887899&id=id&accname=ocid84004878&checksum=3029C26E395AA5C06097F244BB6F37D8.
- OCDE (2005), *Moderniser l'État, la route à suivre*, Edition OCDE, Paris, www.oecd-ilibrary.org/fr/governance/moderniser-l-etat_9789264010529-fr.
- Premier ministre (2007), *La stratégie du développement administratif (2007-2011)*, www.pm.gov.tn/pm/upload/articles/pdf/strategie_fr.pdf.