

FONDS MONÉTAIRE INTERNATIONAL

Manuel sur la transparence des finances publiques (2007)

Table des matières	Page
Abréviations et acronymes.....	3
Code de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques (2007).....	4
Aperçu général.....	8
I. Définition claire des attributions et des responsabilités	18
II. Processus budgétaires ouverts.....	49
III. Accès du public à l'information	80
IV. Garantie d'intégrité.....	117
Glossaire	139
Références.....	148
Références des sites Internet.....	154
Index	158
Tableaux	
1. Documentation budgétaire et autres rapports sur les finances publiques	82
2. Classification des recettes (MSFP 2001)	95
Organigramme —	
Error! No table of figures entries found.	
Encadrés	
2. Institutions sans but lucratif (ISBL) non marchandes.....	22
3. Principes de l'OCDE relatifs au gouvernement d'entreprise : V. Transparence et diffusion de l'information.....	30
4. Caractéristiques d'une réglementation transparente : recommandations de l'OCDE	31
5. Projets en PPP chiliens.....	43
6. Autorité sur les actifs en ressources naturelles et sur les emprunts liés aux ressources ...	49
7. Prévisions des recettes	54
10. Analyse d'impact sur la pauvreté et la situation sociale.....	61
11. Passifs éventuels	65
12. Budgétisation fondée sur les résultats.....	67

13. Activités extrabudgétaires et transparence des finances publiques	69
14. Transparence des finances publiques et normes comptables internationales d'information financière et budgétaire pour le secteur public	73
15. Étapes des paiements et arriérés de paiements	75
16. Diffusion d'informations sur les dépenses fiscales	85
17. Communication des garanties	87
18. Passifs éventuels : valorisation et traitement dans le compte de patrimoine	88
19. Types d'activités quasi-budgétaires	89
20. Estimation des effets des activités quasi-budgétaires sur les finances publiques	92
21. Exposé des aléas budgétaires	93
22. Questions soulevées par les comptes de patrimoine des administrations publiques	97
23. Législation budgétaire et transparence des finances publiques : exemples concrets	106
24. Lois sur la liberté de l'information	115
25. Transparence des finances publiques et normes de diffusion des données	116
26. Cadre d'évaluation de la qualité des données — Principales dimensions	122
27. Code de conduite des agents de la fonction publique	124
28. Directives de l'INTOSAI pour l'élaboration de normes de contrôle interne	127
29. INTOSAI — Déclaration de Lima et normes d'audit	131
30. Principes fondamentaux de la statistique officielle adoptés par l'ONU	136

Annexe

Tableau synoptique des principes et des règles fondamentales de transparence des finances publiques	138
---	-----

ABRÉVIATIONS ET ACRONYMES

CEN	Compagnie extractive nationale
CEQD	Cadre d'évaluation de la qualité des données
CFAP	Classification des fonctions des administrations publiques
CPN	Compagnie pétrolière nationale
CPP	Contrat de partage de la production
CNUDCI	Commission des Nations Unies pour le droit commercial international
DSRP	Document de stratégie de réduction de la pauvreté
FMI	Fonds monétaire international
GAAP	Principes comptables généralement reconnus
IFAC	Fédération internationale des comptables
IIA	Institut des auditeurs internes
INTOSAI	Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
ISA	Institution supérieure d'audit
NSDD	Norme spéciale de diffusion des données
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
ONU	Organisation des Nations Unies
PESF	Programme d'évaluation du secteur financier
PIB	Produit intérieur brut
RONC	Rapport sur l'observation des normes et codes
RRN	Recettes dégagées des ressources naturelles
SCN	Système de comptabilité nationale
SEC	Système européen de comptes
SFP	Statistiques de finances publiques
SGDD	Système général de diffusion des données
Le Code	<i>Code de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques</i>
Le Guide	<i>Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles</i>
Le Manuel	<i>Manuel sur la transparence des finances publiques</i>

I. DÉFINITION CLAIRE DES ATTRIBUTIONS ET DES RESPONSABILITÉS

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

- 1.1.1 La structure et les fonctions de l'administration publique doivent être claires.
- 1.1.2 Les prérogatives des pouvoirs exécutif, législatif et judiciaire en matière de finances publiques doivent être bien définies.
- 1.1.3 La répartition des compétences entre les différents échelons de l'administration publique, et leurs relations entre eux, doivent être clairement spécifiées.
- 1.1.4 Les relations entre l'administration publique et les sociétés publiques doivent être régies par des dispositions claires.
- 1.1.5 Les relations entre l'administration publique et le secteur privé doivent être menées de manière ouverte et en suivant des règles et des procédures claires.

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

- 1.2.1 La mobilisation, l'engagement et l'emploi des fonds publics doivent être régis par une législation, une réglementation et des procédures administratives exhaustives en ce qui a trait au budget, à la fiscalité et aux autres domaines des finances publiques.
- 1.2.2 La législation et la réglementation liées à la mobilisation des recettes fiscales et non fiscales et les critères qui régissent la marge de manœuvre administrative pour leur application doivent être aisément accessibles, clairs et compréhensibles. Les appels liés aux obligations fiscales et non fiscales doivent être examinés dans des délais opportuns.
- 1.2.3 Il faut accorder des délais suffisants aux consultations sur les projets de loi et d'amendement réglementaire et, dans la mesure du possible, sur les changements plus vastes de politique économique.
- 1.2.4 Les dispositions contractuelles convenues entre l'administration publique et les entités publiques ou privées, y compris les entreprises d'exploitation de ressources naturelles et les exploitants de concessions publiques, doivent être claires et à la disposition du public.
- 1.2.5 La gestion des engagements et des actifs publics, y compris la concession de droits d'utilisation ou d'exploitation d'actifs publics, doit s'appuyer sur des bases juridiques explicites.

II. PROCESSUS BUDGÉTAIRES OUVERTS

2.1 La préparation du budget doit suivre un calendrier établi et obéir à des objectifs de politique budgétaire et macroéconomique bien définis.

- 2.1.1 Il faut établir un calendrier budgétaire et y adhérer. Il faut prévoir des délais suffisants pour permettre aux autorités législatives d'examiner le projet de loi de finances.
- 2.1.2 Le budget annuel doit être réaliste et être préparé et présenté dans un cadre global de politique macroéconomique et budgétaire à moyen terme. Les objectifs budgétaires et les règles budgétaires éventuelles doivent être clairement énoncés et expliqués.
- 2.1.3 Une description des principales mesures de dépenses et de recettes doit être fournie, en précisant leur contribution aux objectifs de politique économique. Des estimations doivent également être données sur leur incidence budgétaire présente et future et sur leurs répercussions économiques plus générales.
- 2.1.4 La documentation budgétaire doit comprendre une évaluation de la viabilité du budget dans la durée. Les principales hypothèses sur l'évolution de la situation et des politiques économiques doivent être réalistes et clairement énoncées, et elles doivent être accompagnées des résultats d'une analyse de sensibilité.
- 2.1.5 Dans le cadre global de la politique budgétaire il faut établir des mécanismes clairs de coordination et de gestion des activités budgétaires et extrabudgétaires.

2.2 L'exécution, le suivi et l'information budgétaires doivent faire l'objet de procédures claires.

- 2.2.1 Le système comptable doit offrir des repères fiables pour faire le suivi des recettes, des engagements, des paiements, des arriérés, des passifs et des actifs.
- 2.2.2 Un rapport de situation budgétaire doit être soumis en temps opportun aux autorités législatives en milieu d'exercice, et des mises à jour plus fréquentes, au moins trimestrielles, doivent être publiées.
- 2.2.3 Dans le courant de l'exercice, les propositions de recettes et de dépenses supplémentaires doivent être présentées aux autorités législatives selon des modalités conformes à la présentation du budget initial.
- 2.2.4 Les comptes définitifs audités et les rapports d'audit, y compris les rapprochements avec le budget approuvé, doivent être présentés aux autorités législatives et publiés dans un délai d'un an.

III. ACCÈS DU PUBLIC À L'INFORMATION

3.1 Le public doit être pleinement informé de l'activité financière passée, présente et prévue et des principaux risques financiers.

- 3.1.1 La documentation budgétaire, y compris les comptes définitifs et les autres rapports sur les finances publiques publiés doivent couvrir l'ensemble des activités budgétaires et extrabudgétaires de l'administration centrale.
- 3.1.2 Des informations comparables à celles qui ont trait au budget de l'année en cours doivent être fournies sur l'exécution des budgets des deux exercices précédents au moins; doivent également être fournies des prévisions sur les principaux agrégats budgétaires, et les résultats d'une analyse de sensibilité y afférente pour, au moins, les deux exercices suivant le budget de l'année en cours.
- 3.1.3 Des états décrivant la nature et les conséquences budgétaires des dépenses fiscales, des éléments de passif éventuels, et des activités quasi-budgétaires de l'administration

centrale doivent faire partie de la documentation budgétaire, au même titre qu'une évaluation des tous les autres principaux risques financiers.

- 3.1.4 Le produit des principales sources de recettes, y compris celles liées aux activités de mise en valeur des ressources naturelles et l'assistance extérieure, doit apparaître séparément dans la présentation du budget annuel.
- 3.1.5 L'administration centrale doit publier des renseignements sur le niveau et la composition de son endettement et de ses actifs financiers, de ses principales obligations non liées à la dette (dont droits acquis par les retraités, garanties accordées et autres obligations contractuelles) et de ses avoirs en ressources naturelles.
- 3.1.6 La documentation budgétaire doit rendre compte de la situation budgétaire des collectivités territoriales et des finances des sociétés publiques.
- 3.1.7 L'administration publique doit publier un rapport périodique sur les finances publiques à long terme.

3.2 Les informations financières doivent être présentées de manière à satisfaire aux besoins de l'analyse des politiques et à promouvoir la responsabilisation.

- 3.2.1 Un guide synoptique budgétaire clair et simple doit être amplement diffusé à l'occasion du budget annuel.
- 3.2.2 Les données financières doivent être présentées sur une base brute, en distinguant les recettes, les dépenses et le financement, avec une ventilation économique, fonctionnelle et administrative des dépenses.
- 3.2.3 Le solde global et l'endettement brut de l'administration publique, ou leur équivalent en droits constatés, doivent être des indicateurs récapitulatifs standard de sa situation financière. D'autres indicateurs budgétaires, dont le solde primaire, le solde du secteur public et l'endettement net, doivent être présentés, le cas échéant, à titre complémentaire.
- 3.2.4 Une comparaison des résultats et des objectifs des principaux programmes budgétaires doit être communiquée aux autorités législatives chaque année.

3.3 L'engagement doit être pris de diffuser en temps voulu des informations sur les finances publiques.

- 3.3.1 La publication, dans des délais opportuns, d'informations sur les finances publiques doit être une obligation légale de l'administration publique.
- 3.3.2 Le calendrier de diffusion des informations sur les finances publiques doit être annoncé à l'avance et respecté.

IV. GARANTIE D'INTÉGRITÉ

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

- 4.1.1 Les prévisions budgétaires et les données actualisées doivent rendre compte des tendances récentes d'évolution des recettes et des dépenses, des courants macroéconomiques sous-jacents et des engagements bien précis des pouvoirs publics.

- 4.1.2 Le budget annuel et les comptes définitifs doivent préciser la base comptable utilisée pour l'établissement et la présentation des données financières. Les normes comptables généralement reconnues doivent être suivies.
- 4.1.3 Les données des rapports budgétaires doivent présenter une cohérence interne et elles doivent être rapprochées des données pertinentes d'autres sources. Les principales révisions aux données financières historiques et tout changement apporté à la classification des données doivent être expliqués.

4.2 Les activités financières doivent être soumises à des sauvegardes et à un contrôle interne effectifs.

- 4.2.1 Le comportement des agents de l'État doit être régi par des règles déontologiques claires et bien diffusées.
- 4.2.2 Les procédures et les conditions d'emploi dans la fonction publique doivent être documentées et à la disposition des parties intéressées.
- 4.2.3 La réglementation applicable aux passations de marché doit être aux normes internationales et elle doit être accessible et observée dans la pratique.
- 4.2.4 Les achats et les ventes de biens publics doivent s'effectuer de manière ouverte, et les grandes transactions doivent être signalées séparément.
- 4.2.5 Les activités et les finances de l'administration publique doivent être soumises à un audit interne, et les procédures d'audit doivent pouvoir être revues.
- 4.2.6 L'administration fiscale doit être protégée par la loi de toute influence politique, elle doit veiller au respect des droits des contribuables et elle doit rendre publiquement compte de ses activités à intervalles réguliers.

4.3 Les informations relatives aux finances publiques doivent être soumises à un examen extérieur.

- 4.3.1 Les finances publiques et les politiques mises œuvre doivent être soumises au contrôle d'une instance nationale d'audit ou d'un organisme analogue indépendant du pouvoir exécutif.
- 4.3.2 L'instance nationale d'audit ou l'organisme analogue doit présenter tous les rapports, y compris son rapport annuel, aux autorités législatives et les rendre publics. Des mécanismes doivent être établis pour le suivi des mesures à entreprendre.
- 4.3.3 Des experts indépendants doivent être invités à évaluer les prévisions budgétaires, les prévisions macroéconomiques sur lesquelles elles se fondent et les hypothèses sous-jacentes.
- 4.3.4 Un organisme national de statistique doit avoir un statut d'institution indépendante pour vérifier la qualité des données de finances publiques.

APERÇU GÉNÉRAL

Contexte général

1. Le Fonds monétaire international a publié en 1998 un *Code de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques* (ci-après, le Code) qui a conduit à la mise en place d'un programme facultatif d'évaluations de la transparence des finances publiques, évaluations qui se présentent sous la forme des modules de transparence des finances publiques des Rapports sur l'observation des normes et codes (RONC), ci-après désignés RONC de finances publiques. Il était en effet clairement admis que la transparence des finances publiques était une composante essentielle de la bonne gouvernance, elle-même déterminante pour la stabilité macroéconomique et une croissance de qualité. La première version du présent *Manuel sur la transparence des finances publiques* (ci-après, le Manuel) a été publiée la même année¹ pour élargir l'application du Code et en expliquer les principes ainsi que pour orienter le travail de préparation des RONC de finances publiques.

2. Les objectifs qui ont initialement guidé l'élaboration du programme de promotion de la transparence des finances publiques restent valides aujourd'hui et sous-tendent les révisions apportées en 2007 au Code et au Manuel. Premièrement, la transparence des finances publiques exige une information exhaustive et fiable sur les activités passées, présentes et futures des administrations publiques pour contribuer à la prise de décisions de politique économique et améliorer la qualité de ces décisions. La transparence des finances publiques contribue également à mettre en lumière les risques qui peuvent peser sur les perspectives budgétaires, et peut ainsi favoriser une réaction plus rapide et mieux adaptée à l'évolution des conditions économiques et réduire du coup l'incidence et la gravité des crises. Deuxièmement, la transparence des finances publiques permet à la société d'obtenir les informations dont elle a besoin pour veiller à ce que les autorités répondent de leurs choix. Troisièmement, des administrations publiques plus transparentes bénéficient également d'un meilleur accès aux marchés de capitaux internationaux². La surveillance plus étroite exercée par la société civile et les marchés internationaux vient par ailleurs renforcer le premier objectif en incitant les gouvernements à mener des politiques économiques saines et à assurer une plus grande stabilité financière.

3. La transparence des finances publiques est un objectif pertinent pour tous les pays. Le Code énonce donc des bonnes pratiques réalisables par les pays à tous les niveaux de développement économique. Il constitue l'une des 12 normes financières reconnues par la communauté internationale, pour laquelle sont préparés des Rapports sur l'observation des normes et codes (RONC)³. Outre les normes sur la transparence des finances publiques, le

¹ La présente version du Manuel (avril 2007) remplace des avant-projets affichés sur le site Internet du FMI en novembre 1998, avril 1999 et mars 2001.

² Voir Hameed (2005), Glennerster et Shin (2003) et Gelos et Wei (2002).

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

FMI a élaboré des normes sur les données et sur la transparence des politiques monétaire et financière qui font partie intégrante de ses objectifs de surveillance. Le respect, par les pays membres, des normes sur la transparence complète la surveillance, laquelle suppose un travail de contrôle et de consultations avec les autorités nationales sur un large éventail de politiques économiques pour évaluer les vulnérabilités économiques.

4. L'intérêt manifesté pour la promotion de la transparence des finances publiques s'est accru considérablement depuis l'élaboration du Code. Plusieurs projets ont été mis en place dans ce domaine, y compris les Meilleures pratiques de l'OCDE en matière de transparence budgétaire, publiées en 2001; l'Initiative multilatérale pour la transparence des industries extractives (ITIE) lancée en 2002 pour promouvoir la transparence des recettes dans les pays riches en ressources naturelles; et la publication, dans le cadre de l'«**Open Budget Initiative**», d'évaluations des informations transmises au public dans les documents budgétaires dans 59 pays en 2005 (voir encadré 1). Par ailleurs, dans le cas des pays bénéficiant d'une aide publique au développement, les évaluations réalisées dans le cadre du Programme multi-donateurs d'évaluation des dépenses publiques et de la responsabilité financière (PEFA) s'appuient sur une série d'indicateurs portant sur divers aspects de la transparence budgétaire, essentiels pour une gestion efficace des finances publiques et tirés en partie du Code. Le secteur privé se sert également du Code comme cadre d'évaluation de la transparence des finances publiques⁴.

5. Pour tenir compte des problèmes spécifiques aux pays qui tirent une grande part de leurs recettes des ressources naturelles, le FMI a publié en 2005 un *Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles* (ci-après, le Guide). Il propose un aperçu général des bonnes pratiques ou des pratiques optimales généralement admises en matière de gestion transparente des recettes provenant des ressources naturelles conforme aux principes du Code. Le Guide, qui offre un cadre pour l'étude des questions particulières aux ressources naturelles pour la préparation d'un RONC de finances publiques, a été mis à jour dans la foulée des révisions apportées au Code et au Manuel.

RONC de finances publiques (modules consacrés à la transparence des finances publiques dans les Rapports sur l'observation des normes et codes)

6. Le RONC de finances publiques vise à évaluer les points forts et les vulnérabilités d'un pays en matière de finances publiques et à définir les mesures prioritaires pour renforcer les institutions budgétaires et, partant, améliorer la transparence des finances publiques⁵. En définissant les principaux risques et en les faisant connaître, les RONC de finances publiques jouent un rôle utile dans le processus de surveillance. Les évaluations et les recommandations

⁴ Voir Petrie (2003). On citera comme exemple d'application du Code au secteur privé les évaluations d'Oxford Analytica pour la caisse de retraite des fonctionnaires de Californie (California Public Employees' Retirement System — CalPERS), qui mesurent la transparence monétaire et budgétaire de 27 pays émergents au regard des normes du FMI (<http://www.oxan.com/cr/projects/calpers.asp>).

⁵ Voir <http://www.imf.org/external/np/ros/ros.asp?sort=topic#FiscalTransparency> pour des exemples publiés de RONC de finances publiques.

de ces RONC ont aidé les gouvernements à définir leurs besoins en renforcement des capacités, leur permettant ainsi de mieux hiérarchiser les éventuels apports d'assistance technique du FMI et d'autres sources. Dans certains cas, les pays peuvent également solliciter une assistance technique en gestion des finances publiques, administration fiscale ou transparence des finances publiques avant d'entreprendre la préparation d'un RONC de finances publiques.

Encadré 1. Principales initiatives en faveur de la transparence

Code de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques du FMI

Le code du FMI, dont l'application est facultative, a été révisé en 2007. Il propose un cadre global pour la promotion de la transparence des finances publiques, et met l'accent sur une définition claire des rôles et des responsabilités, sur la transparence des processus budgétaires, sur l'accès du public à l'information et sur la garantie d'intégrité.

Meilleures pratiques de l'OCDE en matière de transparence budgétaire

Publiées en 2001, les meilleures pratiques de l'OCDE servent d'outil de référence. Elles préconisent la communication systématique et dans des délais appropriés de l'ensemble des informations budgétaires pertinentes, et proposent une série de bonnes pratiques à appliquer dans les domaines de la préparation des principaux rapports budgétaires, de la divulgation d'informations particulières, ainsi que de la qualité et de l'intégrité des informations

(http://www.oecd.org/LongAbstract/0,3425,fr_2649_33735_370001581111,00.html)

Déclaration d'Arusha de l'Organisation mondiale des douanes (OMD)

La Déclaration d'Arusha, révisée en 2003, fournit des directives sur les principales dispositions à prendre aux fins de la mise en œuvre efficace des programmes nationaux d'intégrité des services de douanes. Elle comprend une section consacrée à la transparence qui traite de la législation, de la réglementation, des procédures et de l'administration des douanes, ainsi que des mécanismes de supervision et des normes de fonctionnement (<http://www.wcoomd.org/ie/index.html>).

Open Budget Initiative

L'Open Budget Index (2005) classe 59 pays selon l'accessibilité du public aux documents budgétaires. Il s'appuie sur une étude détaillée et systématique des pratiques en vigueur réalisée par des experts locaux. L'indice mesure l'accessibilité des documents budgétaires principaux, le volume d'informations qu'ils contiennent et les délais de diffusion afin de fournir des renseignements fiables sur le degré d'engagement de chaque pays en faveur de la transparence et de la responsabilité budgétaires.

<http://www.openbudgetindex.org>

Initiative pour la transparence des industries extractives (ITIE)

L'ITIE est une initiative multilatérale lancée en 2002 pour encourager la publication de rapports réguliers sur les recettes perçues par l'État et les montants versés par le secteur des industries extractives au titre de l'exploitation de ressources naturelles. L'ITIE préconise la participation de la société civile et un calendrier de mise en œuvre des dispositions de l'initiative. Les rapports sont vérifiés par un auditeur indépendant, et un processus de validation permet de contrôler la conformité des pays participants.

Lorsqu'ils parviennent à répondre aux critères établis, les pays candidats peuvent être jugés conformes à l'ITIE. <http://www.eitransparency.org>

7. Les RONC de finances publiques sont réalisés à la demande des autorités nationales et c'est à elles exclusivement qu'il appartient de décider si elles souhaitent procéder à une évaluation de l'observation des normes et codes et publier le rapport de cette évaluation. La décision de publier le RONC de finances publiques traduit l'engagement du pays à améliorer la transparence de ses finances publiques. Ces améliorations peuvent être décrites périodiquement avec la publication de mises à jour ou de nouvelles évaluations, et elles peuvent être renforcées par les réactions positives des marchés privés et des bailleurs. Il est couramment admis que la confiance du public dans la gestion des finances publiques en sort renforcée, et qu'une société mieux informée est en mesure de prendre et de promouvoir des décisions budgétaires plus judicieuses.

8. L'établissement et la publication d'un RONC de finances publiques suivent une procédure bien définie. Suite à la confirmation par les services du FMI d'une demande écrite présentée par les autorités d'un pays, ces dernières sont invitées à remplir et à retourner un questionnaire standard sur leurs institutions financières⁶. Une mission du FMI se rend ensuite dans le pays, où elle séjourne habituellement pendant environ deux semaines, et établit un projet d'évaluation du degré d'application de chacune des pratiques énoncées dans le Code. Dans certains cas elle prépare également un module sur les recettes provenant des ressources naturelles. Les services du FMI incluent dans le projet de rapport une synthèse qui situe le pays par rapport aux dispositions du Code et offre des recommandations pour améliorer la transparence. Ces recommandations tiennent compte des particularités du pays et proposent des priorités et des échéances. Le projet de rapport est soumis à l'examen des autorités et fait l'objet d'un examen interne avant d'être publié sous sa forme définitive.

9. À la fin de 2006, la moitié environ des pays membres du FMI avaient entrepris d'établir un RONC de finances publiques et presque tous les rapports avaient été affichés sur le site Internet du FMI. Les pays participants représentaient l'ensemble des principales régions du monde et tous les niveaux de développement économique. À mesure que les pays renforcent leurs institutions financières et adhèrent de mieux en mieux aux pratiques préconisées par le Code, il est d'autant plus important d'assurer un suivi systématique des RONC de finances publiques, soit en procédant à une réévaluation de ces rapports, soit en diffusant une mise à jour, souvent à la faveur d'une mission de surveillance ou d'assistance technique du FMI. La diffusion des rapports de réévaluation ou de suivi des RONC sur le site Internet du FMI permet d'assurer l'exactitude des informations et de reconnaître les efforts consentis par les pays pour améliorer la transparence des finances publiques.

10. Les RONC de finances publiques réalisées à ce jour montrent que certaines des pratiques optimales de transparence sont généralement bien appliquées par l'ensemble des pays. Par exemple, les données sur l'exécution des budgets annuels sont normalement diffusées en temps opportun. Il en va de même des données complètes sur la dette publique, qui sont fournies à intervalles réguliers. Beaucoup de pays, y compris des pays en

⁶ <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/index.htm>

développement ou en transition, utilisent une classification budgétaire uniforme conforme aux recommandations du Manuel de statistiques de finances publiques du FMI.

11. Hormis cela, les points forts et les faiblesses au regard de la transparence des finances publiques tendent à varier selon la région ou le niveau de développement économique⁷. Au sein d'une même région il semblerait que les réformes budgétaires entreprises dans un pays exercent un effet d'émulation sur les pays voisins. Les pays engagés dans le processus d'adhésion à l'Union européenne ont rapidement manifesté leur intérêt à l'égard des RONC et ils ont enregistré d'importants progrès dont témoignent les nombreuses mises à jour publiées à leur sujet⁸. Les pays d'Amérique latine et ceux de la Communauté des États indépendants se sont également montrés vivement intéressés. Ces derniers ont surtout besoin de redéfinir le rôle de l'État et de recenser et réduire les activités quasi-budgétaires des entreprises publiques. Dans toutes les régions les pays pourraient améliorer la transparence des finances publiques en insistant sur le réalisme budgétaire, en simplifiant le système fiscal et en réduisant la marge discrétionnaire de l'administration fiscale. Beaucoup de pays émergents doivent par ailleurs mieux rendre compte des éléments de passif éventuels et des activités quasi-budgétaires, élargir le champ des administrations publiques et élaborer des cadres à moyen terme propre à éclairer le processus budgétaire annuel. Pour les pays à faible revenu, la production de données de qualité et la mise en place de dispositifs plus solides d'audit interne et externe posent des problèmes plus fondamentaux. Enfin, les pays dont la gestion est plus décentralisée ont plutôt besoin d'améliorer la transparence des relations entre les divers échelons de l'administration.

Le Code révisé (2007)

12. Le Code révisé (2007) est une version actualisée du Code publié en 2001. Il tient compte de plusieurs avancées récentes. En juillet 2005, les conseils d'administration du FMI et de la Banque mondiale ont évalué l'initiative relative aux normes et codes, y compris les RONC de finances publiques⁹. Les administrateurs du FMI ont noté que l'initiative s'était avérée particulièrement utile pour détecter les vulnérabilités et hiérarchiser les priorités de renforcement des institutions nationales, mais que son impact sur la mise en œuvre concrète des réformes restait limité. Faisant le point sur l'expérience acquise avec les RONC de finances publiques, les services du FMI ont par ailleurs constaté que la structure et le contenu du Code pouvaient être améliorés pour faciliter l'évaluation des RONC. Par exemple, en modifiant l'ordre de priorité des axes de transparence des finances publiques (en traitant d'abord des processus budgétaires avant de l'accès du public à l'information) il était possible de réduire les risques de doublons dans l'évaluation des RONC. Par ailleurs, en exposant d'une manière explicite dans le Code certaines dispositions qui n'apparaissaient jusque-là que dans le Manuel, on estimait pouvoir améliorer la transparence du processus. Le Code

⁷ FMI (2003c)

⁸ Voir Allan et Parry (2003) pour une description de la transparence des finances publiques dans les pays qui ont nouvellement adhéré à l'Union européenne.

⁹ NIP n° 05/106

pouvait par ailleurs être révisé pour compléter plus explicitement le Guide, lequel énonce des pratiques exemplaires face aux problèmes particulièrement complexes que doivent surmonter les pays riches en ressources naturelles, et pour tenir compte de l'évolution des normes de comptabilité et d'audit du secteur public et des nouveaux enjeux de la gestion des finances publiques.

13. Une ébauche du Code révisé fut soumise à un processus de consultation publique en octobre 2006, et un questionnaire fut envoyé aux autorités des pays, aux institutions de développement, aux universitaires et aux utilisateurs des RONC de finances publiques tant public que privés, ainsi qu'aux organisations non gouvernementales actives dans le domaine de la transparence budgétaire. Tous les documents pertinents furent diffusés sur le site Internet du FMI¹⁰. Le Code a ensuite fait l'objet d'une nouvelle révision à partir des nombreux commentaires reçus. Cette révision a par ailleurs tenu compte des suggestions formulées lors des consultations publiques organisées pour la révision du Manuel et du Guide.

14. Les commentaires formulés sur le Code révisé portaient sur un large éventail de questions. En règle générale, ils s'associaient clairement à la prise en considération plus explicite aux recettes générées par les ressources naturelles, à la transparence des marchés publics et à la divulgation des coûts des garanties de l'État ou des autres engagements éventuels. Par ailleurs, des suggestions ont également été formulées qui ont conduit à des modifications ultérieures du Code. Elles portaient notamment sur l'élaboration d'un document de synthèse ou «guide du citoyen» sur les questions budgétaires, l'élargissement de l'analyse à long terme au-delà des simples considérations démographiques, et l'inclusion d'un énoncé des droits du contribuable. Parmi les autres suggestions prises en considération dans la version révisée du Code on citera la préparation d'estimations de l'incidence économique globale des nouvelles politiques, l'importance à attacher à l'accessibilité de l'information et à la mise en œuvre concrète des politiques, et le renforcement du rôle des instances nationales d'audit, y compris le suivi de la suite donnée à leurs recommandations. Le processus de consultation a également permis de soulever d'autres questions qui ont conduit à une analyse plus poussée des thèmes abordés dans la révision du Manuel, et notamment des problèmes liés à l'information préalable aux changements de politique fiscale, à la couverture élargie de l'administration fiscale, à l'importance des partenariats public-privé, et à la nécessité d'examiner les problèmes de transparence des finances publiques qui se posent au niveau des administrations publiques **infranationales**.

En quoi le Code a-t-il changé?

15. La définition initiale de la transparence des finances publiques — à savoir l'information du public sur la structure et les fonctions des administrations publiques, la démarche de la politique budgétaire, les comptes du secteur public et les projections financières (Kopits et Craig, 1998) — reste à la base du Code. Les quatre piliers du Code¹¹

¹⁰ <http://www.imf.org/external/np/sec/pr/2006/pr06223.htm>

¹¹ Ces piliers correspondent aux quatre «grands principes» de la première édition du Manuel

restent également les mêmes; les modifications touchent uniquement à l'ordre de présentation et à certains réaménagements pour améliorer la cohérence globale du Code.

16. Le premier pilier du Code — *Définition claire des rôles et responsabilités* — comprend deux pratiques fondamentales ayant trait à la distinction nette qu'il convient d'établir entre les activités de l'État et les activités commerciales, et au cadre juridique clair qu'il convient d'instituer pour l'administration du budget. Les pratiques ayant trait au cadre juridique ont été élargies ou renforcées et traitent d'une manière plus explicite des questions de transparence des activités liées aux ressources naturelles et d'autres questions similaires touchant aux contrats entre l'État et des acteurs publics ou privés. La pratique relative aux fonds extrabudgétaires relève désormais du deuxième pilier.

17. Le deuxième pilier du Code, réaménagé et rebaptisé *Processus budgétaires ouverts* englobe les pratiques fondamentales ayant trait à la transparence de la préparation, de l'exécution et du suivi budgétaires. Les éléments nouveaux comprennent les délais suffisants pour permettre aux autorités législatives d'examiner le budget, et l'importance accrue accordée à la qualité des hypothèses et au réalisme du budget global ainsi qu'à la présentation au parlement des comptes définitifs vérifiés. Quelques pratiques ont été transférées aux troisième et quatrième piliers.

18. Le troisième pilier — *Accès du public à l'information* — met toujours l'accent sur l'importance de la publication d'informations complètes sur les finances publiques. Il contient désormais une liste plus complète des informations qui devraient figurer dans les documents ou dans d'autres rapports budgétaires, et englobe un certain nombre de pratiques liées principalement à la communication d'informations dont traitait auparavant le pilier *Processus budgétaires ouverts*. Les bonnes pratiques en matière de communication des informations budgétaires ont été clarifiées et renforcées, et une nouvelle pratique ayant trait aux évaluations à long terme a été ajoutée.

19. Le quatrième pilier — *Garantie d'intégrité* — a trait à la qualité des données budgétaires et à la nécessité d'un examen indépendant des informations sur les finances publiques. Un certain nombre de pratiques issues d'autres volets du Code original ont été récupérées et regroupées, pour souligner leur importance, sous un nouveau thème global intitulé «sauvegardes et contrôle interne».

20. Le Code a été renforcé par l'ajout de nouvelles bonnes pratiques et par l'amélioration de certaines autres. Nombre des changements apportés au Code ont été conçus pour permettre un traitement plus détaillé de la transparence des RRN (1.2.4, 1.2.5, 3.1.4) et de la transparence de la gestion de ces recettes (1.2.1, 1.2.2, 1.2.3, 4.2.6). Les nouvelles pratiques adoptées sont les suivantes :

- il faut accorder des délais suffisants aux consultations publiques portant sur les projets de loi et d'amendement réglementaire (1.2.3);
- les dispositions contractuelles convenues entre l'administration publique et les entités publiques ou privées doivent être claires et à la disposition du public (1.2.4);

- la gestion des engagements et des actifs publics, y compris la concession de droits d'utilisation ou d'exploitation d'actifs publics, doit s'appuyer sur des bases juridiques explicites (1.2.5);
- il faut établir un calendrier prévoyant des délais suffisants pour permettre aux autorités législatives d'examiner le projet de loi de finances, et y adhérer (2.1.1);
- les propositions de recettes et de dépenses supplémentaires doivent être présentées selon des modalités conformes à la présentation du budget initial (2.2.3);
- le produit des principales sources de recettes, y compris celles liées aux activités de mise en valeur des ressources naturelles et l'assistance extérieure, doit apparaître séparément dans les documents budgétaires (3.1.4);
- il faut un rapport périodique sur les finances publiques à long terme (3.1.7);
- un guide synoptique budgétaire clair et simple doit être amplement diffusé (3.2.1);
- les achats et les ventes de biens publics doivent s'effectuer de manière ouverte, et les grandes transactions doivent être signalées séparément. (4.2.4).

21. D'autres révisions apportées au Code élargissent le champ d'application de certaines pratiques en incorporant des exigences supplémentaires — par exemple, présentation du budget dans un cadre global de politique budgétaire à moyen terme (2.1.2); audit des comptes définitifs (2.2.4); publication de renseignements sur les «principales obligations non liées à la dette», y compris les garanties de l'État et les régimes de pension non capitalisés (3.1.5); explication des révisions apportées aux données financières historiques et des changements apportés à la classification des données (4.1.3); et établissement de mécanismes pour le suivi des recommandations des rapports d'audit externe (4.3.2).

Rôle du Manuel

22. Le Manuel a pour objet d'explicitier et d'expliquer les piliers et les principes du Code et de fournir une analyse en profondeur de chaque bonne pratique. Il traite par ailleurs des mesures d'amélioration de la gestion des finances publiques et de l'impôt, reconnaissant ainsi leur incidence positive sur la transparence des finances publiques. Toutefois, il n'est pas conçu pour servir de guide de gestion financière et se garde en conséquence de formuler des recommandations générales de politique budgétaire, même s'il fournit des conseils sur les moyens d'améliorer la transparence de certaines activités. Par ailleurs, la mise en place de règles de transparence applicables à certains domaines comme les partenariats public-privé, les fonds extrabudgétaires et les lois sur la responsabilité budgétaire ne devrait pas être assimilée à une approbation de ces pratiques. Si certaines bonnes pratiques sont relativement simples, d'autres ont besoin de plus d'explications. Ainsi, la longueur de l'analyse consacrée dans le Manuel à chacune des pratiques ne devrait pas être vue comme une indication de l'importance plus ou moins grande qu'il convient de lui accorder.

23. Le Manuel est conçu pour s'adresser à divers types d'auditoires. Premièrement, les autorités nationales qui souhaitent promouvoir la transparence des finances publiques sont à

même d’y consulter des description détaillées, des exemples concrets de pays et des comptes rendus d’études, pour orienter leurs efforts de mise en œuvre de pratiques plus robustes de transparence en matière de finances publiques¹². Deuxièmement, le Manuel constitue un outil complet pour le FMI lui-même, et peut faciliter l’évaluation des RONC de finances publiques et d’autres activités de surveillance bilatérale effectuées par les services du FMI.

Troisièmement, les organisations de la société civile peuvent l’utiliser dans le cadre de leurs activités de promotion de la transparence des finances publiques. Le Manuel fait également référence à des initiatives complémentaires de promotion de la transparence. Quatrièmement, il sert de document de référence utile pour les chercheurs. Enfin, et surtout, il peut aider les autorités législatives à veiller à ce que l’exécutif mette en œuvre des pratiques plus transparentes.

24. La transparence des finances publiques est importante pour tous les paliers de l’administration publique. La plupart des éléments du Code s’appliquent également aux collectivités territoriales, et il convient d’encourager ces dernières à appliquer les bonnes pratiques proposées. De même, nombre des bonnes pratiques s’appliquent également aux sociétés publiques qui devraient, en particulier, fonctionner d’une manière transparente, publier des rapports annuels et être soumises à des audits externes annuels. Même si le Code insiste avant tout sur les pratiques de transparence préconisées pour les administrations centrales, il exige en même temps que ces dernières puissent avoir accès à des rapports sur les autres échelons des administrations publiques et les sociétés publiques afin de pouvoir assurer un suivi adéquat de leurs activités et de la gestion des finances publiques. On admet volontiers que cela pourrait s’avérer difficile pour certains pays, en particulier pour ceux dont les administrations publiques infranationales sont dotées de systèmes de gestion financière déficients. En conséquence, l’application de certains des éléments du Code risque dans certains cas d’être limitée, au moins dans un premier temps, à l’administration centrale. Il est en outre reconnu que les relations constitutionnelles entre l’administration centrale et les autres échelons des administrations publiques dans certains pays ne permettent pas à l’administration centrale de communiquer des informations sur les activités et finances de l’ensemble des administrations publiques.

25. La mise en œuvre de la totalité des bonnes pratiques du Code pourrait s’avérer difficile pour beaucoup de pays dont les capacités de gestion des finances publiques sont déficientes. Pour aider ces pays à établir leurs priorités, le Manuel énonce un certain nombre d’«exigences fondamentales» qui devraient les aider à asseoir une base stable pour la transparence des finances publiques. Ces exigences ne devraient pas être assimilées à des normes minimales, mais plutôt à un point de départ en vue de l’application de l’ensemble des bonnes pratiques du Code. Le manuel met aussi en évidence un certain nombre de pratiques optimales destinées aux pays qui appliquent déjà de bonnes pratiques et qui souhaitent améliorer encore davantage la transparence des finances publiques¹³. Ces pays qui ont déjà

¹² L’explication fournie dans le Manuel des moyens d’appliquer les bonnes pratiques exposées dans le Code devrait convenir à la plupart des pays. Il est toutefois admis qu’en raison de certaines différences institutionnelles, constitutionnelles et juridiques, la méthode la plus souhaitable de mise en œuvre des bonnes pratiques dans un pays particulier pourrait différer de celle préconisée dans le Manuel.

¹³ L’OCDE, l’INTOSAI et les Nations Unies, par exemple, proposent de telles pratiques.

mis en œuvre plusieurs sinon la plupart des bonnes pratiques sont invités à faire de ces pratiques optimales leur objectif ultime de transparence des finances publiques.

Révisions du Manuel

26. Nous avons conservé la structure et le gros de la matière de base du Manuel, en procédant toutefois à des changements importants dans diverses sections. Ces changements résultent en partie de la refonte et de l'actualisation d'une partie du contenu du Manuel pour rendre ce dernier conforme au Code révisé. Nous avons par ailleurs également procédé à des révisions détaillées du texte pour en augmenter le contenu, ajouter des exemples supplémentaires de pays tirés des conclusions des RONC, et ajouter des références. Comme leurs versions antérieures, le Code et le Manuel tirent parti du travail d'autres organismes de normalisation comme le Conseil des normes comptables internationales (CNCI), la Fédération internationale des comptables (FIC) et l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, ainsi que d'organisations internationales comme les Nations Unies, la Banque mondiale, l'Union européenne, l'Organisation mondiale du commerce et l'Organisation de coopération et de développement économiques. Le champ d'application du Manuel a été élargi pour inclure des liens vers le Guide et pour aborder plus précisément les défis particuliers auxquels sont confrontés les pays dont une part substantielle des recettes provient de ressources naturelles.

27. Les exemples concrets de bonnes pratiques et de pratiques optimales fournis dans le guide à l'intention des pays membres ont été actualisés pour prendre en compte les informations les plus récentes. Les règles fondamentales de la transparence des finances publiques ont par ailleurs été simplifiées (annexe I); l'objectif consiste désormais à définir les principes généraux qu'il convient d'appliquer plutôt que d'énumérer une liste de bonnes pratiques particulières.

28. Comme dans la version antérieure, le chapitre I énonce les rôles et les responsabilités, et établit des définitions claires du secteur public, de ses éléments constitutants et d'autres termes utilisés dans le Code et le Manuel. Toutefois, l'examen et la définition de la notion d'administration publique ont été élargis pour se conformer à la définition proposée dans le *Manuel de statistiques de finances publiques* (MSFP) du FMI. La documentation et les encadrés supplémentaires traitent notamment des institutions sans but lucratif non marchandes, des relations intergouvernementales, des partenariats public-privé, de la gestion transparente de la dette et des actifs et des questions liées à la transparence des recettes dégagées des ressources naturelles.

29. Le chapitre II, qui met désormais l'accent sur le processus budgétaire, débute par de nouvelles informations sur les exigences relatives au calendrier budgétaire, au réalisme budgétaire et à la transparence des budgets supplémentaires. De nouveaux encadrés ont été ajoutés sur la responsabilité budgétaire et les lois sur la transparence, les études d'impact sur les conditions de vie et la pauvreté, les activités extrabudgétaires, la budgétisation orientée sur les résultats et les normes comptables internationales pour le secteur public.

30. Le chapitre III, qui traite désormais des exigences en matière de publication et de teneur des rapports, contient des informations nouvelles sur le classement séparé des

principales catégories de recettes, un guide du contribuable sur le budget, les divers types d'engagements non créateurs d'endettement, la transparence des actifs dégagés des ressources naturelles, l'établissement de rapports périodiques sur les finances publiques à long terme, les garanties de l'État et les lois sur la liberté de l'information.

31. Le chapitre IV traite comme dans la version antérieure de questions liées à la qualité des données et aux garanties d'intégrité, mais contient également des informations nouvelles sur les normes comptables, la transparence de la révision des données historiques ou de la reclassification, les règles de transparence visant la vente d'actifs publics — y compris les privatisations —, la déclaration de Lima de l'INTOSAI, et les Directives de l'INTOSAI pour l'élaboration de normes de contrôle interne.

I. DÉFINITION CLAIRE DES ATTRIBUTIONS ET DES RESPONSABILITÉS

32. Le présent chapitre examine les principes et pratiques de la transparence des finances publiques qui se rapportent au champ d'action des administrations publiques et au cadre de gestion des finances publiques. Ces principes et pratiques sont essentiels puisqu'ils permettent d'assigner la responsabilité de la conception et de l'application de la politique de finances publiques. La désignation de l'ensemble des entités qui procurent un bien ou un service public permet aux membres du public de bien comprendre la portée véritable de l'action des pouvoirs publics. Un cadre juridique et administratif qui définit clairement les rôles et responsabilités de l'administration publique dans la collecte et l'utilisation des ressources publiques est propice à la responsabilisation et à la bonne gouvernance.

Champ d'action des administrations publiques

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

33. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) la structure et les fonctions des administrations publiques; 2) le rôle des organes exécutif, législatif et judiciaire; 3) la répartition des compétences au sein des administrations publiques; 4) les relations entre les administrations publiques et les sociétés publiques; 5) l'intervention de l'administration publique dans le secteur privé.

34. Les règles fondamentales prescrites en vertu de ce principe visent à faire en sorte que :

- un tableau institutionnel faisant clairement apparaître la structure des administrations publiques, en définissant l'ensembles des entités administratives, classées par niveau, ainsi que les sociétés publiques soit publié;
- la portée et le but de l'ensemble des activités quasi-budgétaires soient expliqués;
- les recettes et les responsabilités soient clairement réparties entre les différents échelons de l'administration publique.

Structure et fonctions de l'administration publique

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

35. Le secteur public comprend le secteur des administrations publiques, augmenté des sociétés publiques¹⁴. Les deux principaux types de sociétés publiques sont les sociétés publiques non financières et les sociétés publiques financières, qui comprennent les autorités monétaires (banque centrale) et les sociétés financières non monétaires¹⁵. La séparation des fonctions des administrations publiques en activités commerciales et monétaires permet de déterminer clairement les responsabilités dans la conduite de ces opérations fort différentes et facilite l'évaluation des effets macroéconomiques des activités budgétaires des administrations publiques. Par souci de clarté dans la description de la structure des administrations publiques, il convient de publier un tableau institutionnel¹⁶ qui fait apparaître la structure des administrations publiques et du reste du secteur public; il s'agit d'une règle de transparence des finances publiques. Ce tableau institutionnel devrait inclure les entités qui constituent les sous-secteurs suivants du secteur public (voir l'organigramme ci-après) :

36. La détermination de l'ensemble des entités qui s'occupent d'administration publique constitue une première étape essentielle de la promotion de la transparence des finances publiques. Les administrations publiques ont pour fonction de mettre en œuvre la politique des pouvoirs publics en produisant des services non marchands¹⁷ et en assurant la redistribution des revenus et des richesses, activités financées essentiellement par le produit des impôts et autres prélèvements obligatoires sur les autres secteurs. Toutefois, la démarcation des activités des administrations publiques et du reste du secteur public est une tâche complexe, et particulièrement difficile pour les pays dont la situation évolue rapidement.

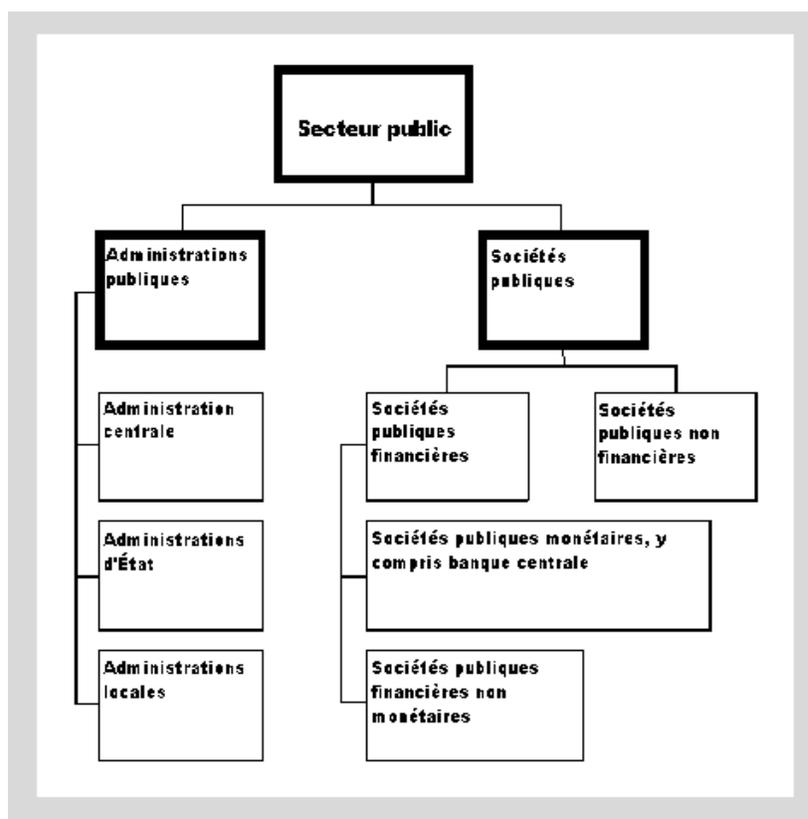
¹⁴ Les termes et les concepts définis dans cette section s'inspirent des définitions fournies au chapitre II du *Manuel de statistiques de finances publiques* du FMI (MSFP 2001). Pour en savoir plus, le lecteur est invité à se reporter à ce manuel et à la documentation d'accompagnement : (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>).

¹⁵ Le MSFP 2001 utilise partout l'expression «société publique» pour désigner les «entreprises publiques» et les «institutions financières publiques», et cette pratique est reprise dans le présent document.

¹⁶ On trouvera des exemples de ces tableaux institutionnels établis pour certains pays dans l'Annuaire de statistiques de finances publiques (*Government Finance Statistics Yearbook* — GFSY).

¹⁷ La production est qualifiée de non marchande lorsqu'elle est offerte gratuitement ou à des prix qui ne sont pas économiquement significatifs et qui n'influeront donc pas sur l'offre ou la demande. Le MSFP 2001 (p. 12) signale qu'il peut être difficile de décider si une entité peut être considérée comme une unité d'administration publique ou comme une société publique lorsqu'elle vend sa production. Si la vente de la totalité ou de la quasi-totalité de la production aux prix du marché constitue le critère principal permettant de qualifier une société publique, il n'est pas toujours facile de déterminer le prix du marché pour beaucoup de biens et services du secteur public.

Organigramme : secteur public



37. Le Code utilise l'expression «secteur public» pour désigner le secteur des administrations publiques tel qu'il est défini dans le *Système de comptabilité nationale 1993* (SCN) des Nations Unies et dans le *Manuel de statistiques de finances publiques 2001* du FMI (MSFP)¹⁸. Le secteur des administrations publiques englobe toutes les unités d'administration publique et les institutions sans but lucratif (ISBL) non marchandes contrôlées et principalement financées par l'État. Les administrations publiques dont les unités institutionnelles nationales et infranationales dont l'activité principale est d'assurer la direction des affaires publiques. Ce groupe comprend toutes les entités qui reçoivent la majeure partie de leurs financements par voie de transferts, de recettes affectées ou d'autres sources publiques afin d'exercer leurs fonctions, y compris toutes les dépenses d'argent public à des fins budgétaires, même si elles ne sont pas régies par des dispositifs institutionnels¹⁹. Les recettes et dépenses qui ne sont pas incluses dans le budget annuel sont qualifiées d'«extrabudgétaires». Elles peuvent être liées à deux types d'institutions qui peuvent se trouver à tous les niveaux de l'administration publique et devraient figurer dans le

¹⁸ Voir MSFP 2001 à l'adresse <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=15203>

¹⁹ Ces dépenses comprennent les dépenses spéciales ou normales de fonds publics qui ne font pas l'objet d'une affectation par l'autorités législative. Par exemple, l'utilisation d'un bonus pétrolier devrait être incluse dans l'état des recettes et dépenses du secteur des administrations publiques même si elle ne fait pas l'objet d'une affectation ou si elle ne figure dans le budget d'aucune unité d'administration publique.

tableau institutionnel : «fonds extrabudgétaires» (voir l'encadré 13 du chapitre II pour plus de détails) et ISBL non marchandes. Les ISBL non marchandes s'adonnent à des activités hors marché et sont financées principalement par des transferts de l'État ou par des recettes affectées, même si elles peuvent également compter sur d'autres sources de recettes. Les fonds extrabudgétaires et les ISBL non marchandes sont des institutions plutôt communes, mais les dernières sont plus problématiques lorsqu'il s'agit de définir l'administration publique, comme l'explique l'encadré 2 (voir également le MSFP 2001 pour en savoir plus sur les ISBL non marchandes). Le secteur des administrations publiques peut ainsi se définir comme l'ensemble des unités institutionnelles publiques qui sont des producteurs non marchands. Les unités qui relèvent des administrations publiques et qui sont des établissements marchands ne font pas partie du secteur des administrations publiques; elles forment le reste du secteur public.

38. Les bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques exigent que tous ces types d'activités soient pris en compte lorsqu'on fait référence à l'administration publique. Il ne s'agit pas de simplement les énumérer dans un tableau institutionnel, mais d'en rendre également compte dans la documentation budgétaire et les rapports sur les finances publiques.²⁰ La définition du secteur des administrations publiques et le tableau institutionnel devraient en outre être utilisés uniformément par l'ensemble des organisations faisant état des activités du secteur public. L'application du *Système européen de comptes* 1995 (SEC) aux statistiques économiques des pays de l'Union européenne est un exemple de bonne pratique dans cette opération de démarcation des activités des administrations publiques du reste du secteur public²¹.

Rôle des pouvoirs exécutif, législatif et judiciaire

1.1.2 Les prérogatives des pouvoirs exécutif, législatif et judiciaire en matière de finances publiques doivent être bien définies.

39. Le Code exige que les attributions des différents organes des administrations publiques soient clairement définies, mais ne préconise pas telle ou telle structure des administrations publiques pour répondre aux besoins de la gestion du budget. Les relations entre les différents organes des administrations publiques varient considérablement d'un pays

²⁰ Le **Honduras** fournit un exemple utile de bonne pratique à cet égard. La nouvelle loi sur le système budgétaire adoptée en 2004 définit le secteur des administrations publiques et le secteur public conformément au MSFP 2001. On procède donc désormais à la budgétisation et à l'établissement des rapports d'exécution pour les entités décentralisées non marchandes qui étaient auparavant exclues (voir le RONC consacré aux finances publiques du **Honduras** – mise à jour, 2005, paragraphe 4). Le **Salvador** est un autre pays où on établit une distinction passablement claire entre les institutions publiques décentralisées qui remplissent des fonctions non marchandes — prises en compte dans le budget et les statistiques de finances publiques — et celles qui remplissent des fonctions marchandes — incluses uniquement dans les statistiques de finances publiques. Toutefois, certaines dépenses extrabudgétaires persistent toujours (voir le RONC consacré aux finances publiques du **Salvador**, 2005, paragraphe 2).

²¹ Voir <http://www.europa.eu.int/comm/eurostat>

Encadré 2. Institutions sans but lucratif (ISBL) non marchandes

Il peut parfois être difficile d'identifier les entités d'administration publique. Par exemple, certaines d'entre elles peuvent bénéficier d'un statut juridique distinct, d'une large autonomie par rapport au pouvoir exécutif, y compris en ce qui a trait à la composition de leurs dépenses, et d'une source directe de revenu sous forme de transferts ou de recettes affectées. Toutefois, les entités qui sont engagées dans des activités non marchandes, qui sont financées principalement à partir des impôts (ou d'autres transferts obligatoires) ou qui relèvent d'une entité d'administration publique sont en fait elles-mêmes des entités d'administration publique et doivent à ce titre être incluses dans la définition officielle des opérations des administrations publiques. Ces entités sont des institutions sans but lucratif (ISBL) non marchandes et devraient figurer dans les opérations des administrations publiques.

Les pouvoirs publics peuvent choisir de confier certaines activités à des ISBL non marchandes plutôt qu'à des unités d'administration publique, jugeant qu'elles sont neutres, plus objectives et à l'abri des ingérences politiques. On peut mentionner à titre d'exemple les institutions de recherche et de développement et celles chargées de la définition et de la révision des normes dans les domaines de la santé, de la sécurité, de l'environnement et de l'éducation. Des ISBL non marchandes seront parfois créées pour des motifs d'efficacité, notamment lorsque les obligations juridiques qui s'appliquent aux autorités publiques risquent de faire obstacle à leurs activités. La question de savoir si l'État exerce ou non un contrôle sur les activités d'une entité donnée est affaire de jugement. Il s'agit de déterminer si l'unité d'administration publique est en mesure de déterminer la politique générale en exerçant le droit de nommer ses dirigeants ou en exerçant un contrôle financier. Selon le MSFP 2001, une ISBL est financée principalement par l'État lorsque la plupart de ses ressources de fonctionnement lui viennent de l'État ou proviennent de recettes fiscales affectées.

La transparence des finances publiques exige que toutes les ISBL non marchandes (parfois aussi appelées entités autonomes) soient pleinement prises en compte dans les documents budgétaires et les rapports sur les activités des administrations publiques. Les données tirées des RONC de finances publiques donnent à conclure que beaucoup de pays ne respectent toujours pas cette exigence à l'heure actuelle. Dans certains de ces pays, ces types d'entités s'adonnent à de nombreuses activités budgétaires, et leur omission des statistiques des administrations publiques nuit grandement à l'évaluation de l'importance et de la portée de leurs activités et risque de conduire à une sous-estimation de la participation de l'État dans certains secteurs importants comme la santé et l'éducation. Par ailleurs, l'existence d'ISBL non marchandes et d'entités autonomes qui s'adonnent à un ensemble disparate d'activités — certaines marchandes et d'autres non marchandes — conduit souvent diverses agences du secteur public à utiliser des définitions officielles différentes du secteur des administrations publiques, ce qui risque de compliquer singulièrement l'interprétation et le rapprochement de divers rapports statistiques.

à l'autre et sont souvent sujettes à des modifications à mesure que les systèmes politiques et administratifs se développent. Un certain nombre d'études récentes illustrent la forte influence des institutions budgétaires sur la situation des finances publiques²². Les prérogatives des différents échelons des administrations publiques à diverses étapes du

²² Voir par exemple Alesina et Perotti (1995, 1999) et Stein, Talvi et Grisanti (1998). Ces études indiquent qu'en Europe et en Amérique latine, les résultats budgétaires sont renforcés par des procédures qui concentrent les compétences au niveau de l'exécutif (au ministère des finances) et qui sont plus transparentes.

processus budgétaire devraient être clairement définies dans une loi sur le système budgétaire ou dans la constitution. Par exemple, le pouvoir exécutif peut se voir attribuer la responsabilité de conduire la politique de finances publiques lorsque le budget n'est pas adopté par l'organe législatif avant le début de l'exercice auquel il se rapporte.

40. Les pouvoirs et les limites de chacun des échelons en ce qui a trait aux changements apportés au budget au cours de l'exercice doivent être clairement définis par le cadre juridique. Dans les systèmes présidentiels (par opposition aux systèmes parlementaires), il arrive plus souvent que les autorités législatives apportent des changements au projet de budget. Lorsque cela se produit, le projet de budget est soumis par l'exécutif à l'organe législatif, et le budget définitif adopté par ce dernier doit par ailleurs être mis à la disposition du public pour faire en sorte que chaque échelon de l'administration publique rende compte de ses actions dans la partie du processus budgétaire qui le concerne.

41. Les organes législatif et judiciaire doivent s'employer activement à assurer la disponibilité et l'intégrité des informations budgétaires²³. Il y a lieu à cet égard d'établir une commission législative chargée de suivre la conduite de la politique budgétaire et de faciliter la prise en considération des avis de la société civile dans les délibérations sur le budget (par exemple, en invitant le public à faire part de ses observations). En ce qui concerne l'organe judiciaire, les contribuables ainsi que les bénéficiaires de services publics particuliers, des fonds de pension ou d'autres régimes d'assurance sociale doivent pouvoir remettre en question la légalité d'une décision en ayant recours aux tribunaux. Dans certains cas, les avis de la Cour peuvent avoir d'importantes répercussions sur la situation budgétaire.

Répartition des compétences entre les différents échelons de l'administration publique

1.1.3 La répartition des compétences entre les différents échelons de l'administration publique, et leurs relations entre eux, doivent être clairement spécifiées.

42. Une répartition claire des attributions au sein des administrations publiques est indispensable à la transparence. Au niveau le plus large, il est nécessaire de définir les compétences respectives des différents échelons des administrations publiques en matière d'imposition, d'emprunt, d'endettement et de dépenses. La structure intergouvernementale varie grandement d'un pays à l'autre, depuis les fédérations dans lesquelles les États ou provinces sont dotés de pouvoirs considérables, jusqu'aux formes d'administration publique unitaire. À l'échelon local, l'ajout de plusieurs structures administratives officielles ou non risque de venir encore compliquer les choses. Même au sein de structures gouvernementales qui paraissent semblables, l'affectation précise des recettes et la répartition des compétences en matière de financement et de dépenses varient largement. Elles peuvent également changer sensiblement au fil du temps. La transparence des finances publiques exige que la répartition des pouvoirs et des responsabilités se fonde sur des principes clairs, énoncés par

²³ Cependant, le Code ne précise pas si l'organe législatif doit avoir le pouvoir d'amender le budget présenté par l'exécutif, car cette question sort du cadre de la transparence. Voir Alesina and Perotti (1999) pour une étude des effets d'un tel pouvoir dans divers cas.

des lois ou la constitution. Les pouvoirs et les responsabilités de chaque échelon de l'administration publique doivent en outre être exercés de manière transparente et cohérente.

43. Il convient de spécifier clairement les recettes partagées et les transferts entre les différents échelons administratifs, lorsqu'ils existent, en s'appuyant préférentiellement sur des critères ou des formules stables plutôt que sur des critères discrétionnaires ou sur les résultats de négociations. Malheureusement, il arrive souvent que les transferts soient négociés annuellement, ce qui n'est ni stable ni transparent. Une formule utilisant des paramètres bien définis constitue l'option la plus transparente de répartition des transferts budgétaires entre différents échelons administratifs. Une répartition fondée sur les «besoins», où cette notion n'est pas clairement définie, ouvre la porte à la subjectivité et réduit la transparence. Les dons – projets sont aussi plus subjectifs par nature, mais leur transparence peut être améliorée si les critères retenus pour prendre les décisions sont portés à la connaissance du public.

44. La transparence des finances publiques des échelons infranationaux d'administration publique et des rapports entre les divers échelons d'administration publique revêt une importance particulière lorsque les pays optent pour la dévolution des responsabilités en matière de finances publiques. La décentralisation est devenue une stratégie populaire; elle est fondée sur l'hypothèse selon laquelle les échelons inférieurs de l'administration publique répondent plus efficacement, et à moindre coût, aux demandes et aux besoins locaux. De nombreux pays ont récemment adopté des lois pour attribuer ou réattribuer les responsabilités des différents échelons de l'administration publique.²⁴ Dans de telles circonstances, les risques de dédoublement des responsabilités et de répartition ambiguë des recettes ou des dépenses sont élevés. De plus, à cause des inégalités qui existent d'une région à l'autre, la plupart des pays qui ont opté pour la décentralisation ont adopté de nouvelles lois ayant trait à la répartition des recettes fiscales et aux transferts interadministrations afin de corriger ce genre d'inégalité. Enfin, l'efficacité de cette stratégie dépend beaucoup de l'aptitude des citoyens à tenir les agents des administrations locales comptables de leurs actions. Plusieurs facteurs peuvent influencer sur la responsabilisation des administrations locales, mais l'un des plus essentiels est la qualité et la disponibilité des données budgétaires à l'échelon local. Plus les décisions ayant trait aux décisions sur les recettes et les dépenses sont décentralisées, plus il devient important de faire en sorte que les échelons inférieurs de l'administration publique respectent également les bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques.

45. Le partage des ressources entre les différents échelons de l'administration publique présente une dimension supplémentaire pour les pays dont les recettes dégagées des ressources naturelles sont importantes. Les modalités régissant l'allocation ou la répartition de ces recettes entre l'administration centrale et les collectivités territoriales doivent être bien définies et toute modification apportée au système doit être soumise à des règles et

²⁴ Le **Mozambique** a récemment mis en place un nouveau cadre institutionnel où les relations entre les échelons des administrations publiques sont régies par des règles relativement claires et simples (voir le RONC consacré aux finances publiques du **Mozambique**, paragraphe 5). En **Colombie**, la loi établit clairement et d'une manière transparente le montant des ressources à transférer, les règles qui régissent la croissance des ressources transférées et les critères qui s'appliquent à la répartition des ressources entre les différents ministères, districts et municipalités (voir le RONC consacré aux finances publiques de la **Colombie**, 2003, encadré 1).

procédures claires.²⁵ On peut justifier de diverses façons l'idée de confier le contrôle des ressources à l'échelon national de l'administration publique — par exemple, aptitude de l'administration centrale à maîtriser les dépenses et à éviter ainsi la dilapidation des recettes exceptionnelles, ainsi qu'à faciliter la cohérence des politiques pour atteindre les objectifs macroéconomiques. Toutefois, il arrive souvent que la gestion des recettes dégagées des ressources relève des échelons infranationaux de l'administration, ou qu'elles servent à financer leurs activités. Dans les pays où les échelons inférieurs des administrations publiques jouissent d'une large autonomie, il peut devenir difficile d'élaborer un système de partage des recettes transparent permettant d'atteindre tous les objectifs.

46. Les administrations centrales ont besoin d'informations adéquates sur les activités budgétaires des échelons inférieurs des administrations publiques pour pouvoir en dresser un tableau complet pour l'ensemble des administrations publiques. Cela est particulièrement important lorsque les échelons infranationaux peuvent contracter des emprunts, notamment auprès de créanciers internationaux. Dans beaucoup de pays, la couverture de la dette des échelons infranationaux de l'administration publique est considérée comme un engagement conditionnel implicite de l'administration centrale, et la surveillance des administrations locales devient donc particulièrement importante. Cela peut présenter un défi de taille puisque la plupart des administrations locales ne fournissent pas en temps utile des données fiables sur leurs opérations budgétaires. De plus, il peut arriver que certains des engagements des administrations locales restent cachés — par exemple arriérés échappant aux contrôles ou passifs éventuels de sociétés publiques locales. Dans certains pays, la loi sur la responsabilité en matière de finances publiques exige des échelons infranationaux des administrations publiques qu'elles communiquent leurs données et qu'elles répondent à d'autres exigences de ce type.²⁶ Dans les cas où des collectivités territoriales sont devenues surendettées et où l'administration centrale a dû intervenir, les mesures de renflouage se sont habituellement accompagnées d'accords passés avec les administrations locales pour qu'elles améliorent leur situation budgétaire et qu'elles remboursent à terme l'administration centrale. Lorsque de tels accords sont conclus, leurs termes doivent être mis à la disposition du public.

²⁵ Le **Nigeria** a conclu un accord concernant les formules de partage des recettes dégagées de l'exploitation des ressources pétrolières et gazières entre les différents échelons de l'administration publique — fédéral, États et administrations locales. Les décaissements à toutes les entités territoriales sont publiés chaque mois à l'adresse <http://www.fmf.gov.ng>. Pour gérer l'impact macroéconomique des ressources pétrolières, un consensus s'est dégagé sur le fait qu'il convenait de limiter le montant des recettes consacrées aux budgets en épargnant la portion de ces recettes dépassant un prix de référence du pétrole fixé dans le budget.

²⁶ Au **Pérou**, la loi de 2003 sur la responsabilité et la transparence financières exige de l'administration centrale qu'elle garantisse les dettes extérieures contractées par les collectivités territoriales; ces dettes doivent servir uniquement au financement d'investissements publics; le ratio de la dette sur les recettes courantes et celui du service annuel de la dette sur les recettes courantes doivent être inférieurs à 100 et à 25 % respectivement pour chacune des collectivités territoriales, et la moyenne triennale du solde primaire des collectivités territoriales doit être positive.

Relations entre l'administration publique et les sociétés publiques

1.1.4 Les relations entre l'administration publique et les sociétés publiques doivent être régies par des dispositions claires.

47. La transparence des finances publiques exige que les relations financières entre l'administration publique et les sociétés publiques soient clairement définies. En particulier, comme l'État est propriétaire en tout ou en partie des sociétés publiques, les dispositions relatives aux transferts des bénéfices ou aux paiements de dividendes à l'État doivent être clairement définies. Le rapport annuel des sociétés publiques doit fournir des détails sur le total des bénéfices, les bénéfices non distribués ou tout autre utilisation des bénéfices, ainsi que sur le montant transféré au budget, et ces informations doivent également figurer dans les documents budgétaires annuels. Dans certains pays, les bénéfices sont parfois transférés dans des fonds extrabudgétaires, utilisés directement pour le financement ou l'achat d'un bien public, ou peuvent même dans certains cas être versés en nature aux fins d'utilisation par l'État. Aux fins de la transparence des finances publiques, tous les paiements versés par les sociétés publiques, y compris les impôts, les redevances, les dividendes ou les bénéfices, doivent être indiqués dans le rapport annuel de ces entreprises ainsi que dans la documentation budgétaire. Tous les paiements en nature doivent être valorisés à leur valeur courante du marché dans le budget. Inversement, si l'État effectue des transferts à une société publique, ces derniers doivent également figurer dans le budget annuel, ainsi que dans le budget et les rapports annuels de l'entreprise en question.

48. Certaines activités appelées «opérations quasi-budgétaires» sont effectuées au nom de l'État par les sociétés publiques ou, plus rarement, par des entités privées. Ces opérations peuvent avoir un impact sensible sur la politique publique et sur la situation financière des administrations publiques, mais ces effets budgétaires ne sont habituellement pas pris en compte dans les rapports budgétaires sur les administrations publiques. Par exemple, des institutions financières ou commerciales peuvent être invitées à accorder des prêts à des taux d'intérêts bonifiés, l'élément de subvention représentant une perte pour l'institution. Toutefois, si l'État avait subventionné directement l'activité, elle serait apparue comme une subvention dans le budget de l'État et le coût de la politique aurait été transparent. Ainsi, les opérations quasi-budgétaires constituent un moyen non transparent de mettre en œuvre une politique budgétaire qui pose par ailleurs un risque important. Les coûts des opérations quasi-budgétaires seront financés par le budget soit par le biais de transferts de bénéfices plus petits ou, ultérieurement, par la nécessité de subventionner ou de renflouer la société publique. L'un des aspects fondamentaux de la transparence des finances publiques est donc l'exercice de toute activité budgétaire de manière ouverte, quel que soit l'endroit où elle a lieu et la méthode employée.

49. En général, il convient que la responsabilité des finances publiques soit assumée par des administrations publiques, mais comme les sociétés publiques peuvent également parfois entreprendre des activités non commerciales au nom de l'État, la transparence des finances publiques exige que les rapports annuels de ces sociétés mentionnent ces activités. Ces opérations quasi-budgétaires pourraient être éliminées en incluant leur coût dans le budget

soit par le biais d'un transfert budgétaire clairement défini à la société publique, soit par le biais d'une subvention directe du budget pour cette activité²⁷. Le coût et le transfert correspondant de l'État doivent également être indiqués clairement dans les états financiers et les rapports annuels de la société publique. Ces dispositions explicites réduisent la possibilité qu'une entité du secteur public hors administrations, et notamment une société financière, à qui on aurait fixé des objectifs de politique financière finisse par demander un soutien financier imprévu.

50. À l'inverse, il peut également arriver que des organismes publics fournissent des services commerciaux et en retirent donc un revenu. Cette situation était particulièrement commune dans les économies en transition où la planification centrale avait antérieurement brouillé la distinction entre les activités du secteur public et celles du secteur privé. Si un organisme public exerce des fonctions bancaires ou commerciales, la transparence des finances publique exige qu'elles soient décrites et qu'on en précise les objectifs en matière de finances publiques. Le budget de l'organisme en question doit indiquer à la fois les revenus de ces activités commerciales et les coûts qu'elles entraînent. Dans beaucoup de cas, l'organisme se voit chargé d'assurer le suivi réglementaire des activités commerciales auxquelles il participe. Pour éviter ce type de conflit d'intérêts et pour établir clairement les responsabilités des administrations publiques en matière de finances publiques, les activités commerciales des entités publiques doivent être privatisées ou confiées à une société publique qui ne remplit pas des fonctions de réglementation.

Les administrations publiques et la banque centrale^{28, 29}

51. La responsabilité première de la banque centrale est de conduire la politique monétaire de l'État. De plus en plus, les responsabilités des banques centrales sont définies de manière à leur conférer la plus grande autonomie possible dans un cadre assurant une responsabilisation adéquate³⁰. Dans beaucoup de pays, les lois relatives à la banque centrale privilégient l'indépendance de son fonctionnement et lui interdisent de financer directement

²⁷ En **Azerbaïdjan**, les subventions aux carburants offertes par la compagnie pétrolière nationale (SOCAR) ont en fin de compte été inscrites au budget, tandis que la SOCAR bénéficiait d'un crédit équivalent correspondant aux taxes exigibles (voir le RONC consacré aux finances publiques de l'**Azerbaïdjan** (mise à jour), 2005, section II).

²⁸ Dans le Code et, ci-après, dans le Manuel, les sociétés financières publiques ne comprennent pas la banque centrale. Étant donné l'importance particulière des opérations de la banque centrale pour l'analyse budgétaire, il est essentiel de la distinguer clairement des autres sociétés financières publiques.

²⁹ Les rapports entre la banque centrale et l'État devraient être conformes aux principes énoncés dans le *Code de bonnes pratiques pour la transparence des politiques monétaire et financière* du Fonds monétaire international.

³⁰ En **Suède**, la banque centrale n'exerce pas d'activités quasi-budgétaires, et son indépendance est assurée par les amendements apportés à la loi de 1997 régissant les opérations de la Sveriges Riksbank (voir le RONC consacré aux finances publiques de la **Suède**, 2000, paragraphe 5).

le déficit budgétaire ou restreignent sa capacité à le faire³¹. Dans ces pays, toutes les activités menées pour le compte de l'État le sont sur une base commerciale ou, à tout le moins, sur une base de recouvrement des coûts.

52. Dans certains pays, toutefois, un certain nombre d'activités menées par la banque centrale sont de nature quasi-budgétaire. Les activités quasi-budgétaires peuvent comprendre des opérations liées à la gestion du système financier (prêts bonifiés et crédits dirigés, par exemple) ou du système de change (taux de change multiples et dépôts préalables à l'importation, par exemple). Ces opérations peuvent être substituées par les pouvoirs publics à une action budgétaire directe et auront alors des effets économiques semblables. Elles influenceront sur le solde de gestion de la banque centrale et devraient donc être prises en compte pour la description et la projection de la situation budgétaire globale. La transparence des finances publiques exige que les rapports institutionnels entre les opérations monétaires et budgétaires soient clairement définis, au même titre que les fonctions exercées par la banque centrale au nom de l'administration publique. Pour en savoir plus, voir le *Code de bonnes pratiques en matière de transparence des politiques monétaire et financière*³².

Administrations publiques et sociétés financières publiques

53. Les sociétés financières publiques ont souvent été créées pour fournir de l'assistance à caractère quasi-budgétaire, comme les banques de développement qui accordent des prêts à des secteurs spécifiques, à des taux inférieurs à ceux du marché. L'État recourt lui aussi à ces sociétés de façon plus ponctuelle pour fournir des concours quasi-budgétaires, par exemple, par le biais de prêts dirigés. Bien que les privatisations de banques d'État se soient multipliées au cours des récentes années, celles-ci occupent encore une place prédominante dans le secteur bancaire de bien des économies en développement et peuvent effectuer des opérations quasi-budgétaires³³.

Administrations publiques et sociétés publiques non financières

54. Dans beaucoup de pays, les sociétés publiques non financières fournissent des services non commerciaux, habituellement à des prix qui doivent être inférieurs aux prix de revient (par exemple la distribution d'électricité à de tels prix aux populations rurales). Dans certains pays, ces sociétés sont aussi tenues de fournir des services sociaux. Ces activités non commerciales peuvent être financées par des subventions croisées entre différents groupes de consommateurs ou exercées à perte et financées par le budget ou l'emprunt. Il arrive que certaines sociétés publiques non financières imposent des prix excessifs et que le surcroît de bénéfices ainsi réalisé soit transféré à d'autres entreprises ou au budget. Les responsabilités

³¹ Par exemple, en **Moldavie**, en **Mongolie** et au **Brésil**. Même si le financement direct est interdit, il est encore possible pour la banque centrale d'acheter des titres d'État sur l'open-market, ou d'influer sur la demande de ces titres par d'autres moyens (par exemple, en imposant leur utilisation dans les réserves obligatoires).

³² Pour une analyse détaillée, voir <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>

³³ Voir Goldstein (1997).

des administrations publiques en matière de finances publiques et le rôle commercial des sociétés publiques non financières sont alors confondus, et leurs relations deviennent moins transparentes; dans ces conditions, il est difficile d'imputer aux dirigeants des sociétés publiques non financières la responsabilité de leurs résultats. Pour promouvoir la transparence des finances publiques dans de tels cas, la meilleure pratique consisterait à inclure un transfert budgétaire direct aux sociétés publiques qui couvrirait les coûts des opérations quasi-budgétaires. Dans certains pays, l'État passe contrat avec une société publique non financière pour la prestation d'un service non commercial en échange d'un transfert budgétaire explicite sur la base du prix que l'État accepte de payer pour ce service. Des contrats similaires pourraient également être passés avec les sociétés financières publiques.

55. Même si le Code n'a pas été écrit à l'intention des sociétés publiques, nombre des pratiques qu'il préconise peuvent s'appliquer à ces dernières et devraient l'être. Ces sociétés doivent en particulier fonctionner d'une manière ouverte, et leurs états financiers audités doivent être soumis par la direction aux autorités législatives et publiés. Ces sociétés doivent en outre appliquer des normes comptables internationalement reconnues³⁴ de manière que leurs comptes soient convenablement audités par des cabinets comptables de réputation internationale. La meilleure pratique est celle qui consiste, pour les sociétés publiques, à observer les règles de transparence et de diffusion de l'information du cinquième des *Principes de l'OCDE relatifs au gouvernement d'entreprise* (révisé en 2004), lequel est énoncé dans l'encadré 3³⁵.

Compagnies extractives nationales

56. Les compagnies extractives nationales (CEN) s'occupent souvent à la fois d'opérations commerciales et d'activités non commerciales comme la prestation de services sociaux ou autres normalement offerts par les administrations publiques, les programmes d'embauche destinés à des catégories particulières de personnes, et la production de produits destinés à la consommation intérieure à des prix inférieurs aux prix de revient ou au prix du marché. Pour assurer la clarté de la politique de finances publiques, il importe que ces activités soient placées sous la surveillance du ministère des finances. Par ailleurs, le coût de ces activités qui se traduit par une baisse des dividendes et des impôts payés devrait être

³⁴ Les principaux exemples sont les normes internationales d'information financière (*International Financial Reporting Standards* — IFRS) (<http://www.iasb.org/Home.htm>) et les principes comptables généralement reconnus aux États-Unis (<http://cpaclass.com/gaap/gaap-us-01a.htm>). Le Comité du secteur public de la Fédération internationale des comptables (IFAC) a publié une directive en vertu de laquelle les IFRS sont applicables aux entités commerciales publiques.

³⁵ Au **Royaume-Uni**, les opérations des sociétés publiques non financières sont de nature commerciale, et lorsqu'elles exercent des activités non commerciales, les coûts de celles-ci sont financés par le budget et y sont inscrits. Certains pays comme la **France**, le **Chili**, le **Honduras** et le **Brésil**, ont considérablement réduit leurs opérations quasi-budgétaires en effectuant des transferts budgétaires explicites pour certaines activités non commerciales conduites par les sociétés publiques (voir les RONC consacrés aux finances publiques de la **France** (2000, paragraphe 2) du **Chili**, (mise à jour, 2003, paragraphe 5) du **Honduras**, (mise à jour, 2005, paragraphe 4) et du **Brésil**, (2001, paragraphe 11).

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

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

1. La diffusion de ces informations doit porter, de façon non exclusive, sur :

- le résultat financier et le résultat d'exploitation de l'entreprise;
- les objectifs de l'entreprise;
- les principales participations au capital et les droits de vote;
- la politique de rémunération des administrateurs et des principaux dirigeants, ainsi que les données relatives aux administrateurs portant notamment sur leurs qualifications, le processus de sélection, leur appartenance au conseil d'administration d'autres sociétés et le fait qu'ils sont considérés comme indépendants par le conseil d'administration;
- les facteurs de risque prévisibles;
- les questions intéressant les salariés et les autres parties prenantes;
- les structures et politiques de gouvernance de l'entreprise, et en particulier sur le contenu de tout code ou de toute stratégie de gouvernement d'entreprise rédigée par la société et sur le processus permettant de mettre en œuvre ce code ou cette stratégie.

2. Il convient d'établir et de diffuser ces informations conformément à des normes de grande qualité reconnues au niveau international, en matière de comptabilité et de communication financière et non financière.

3. Une vérification des comptes doit être effectuée chaque année par un auditeur indépendant, compétent et qualifié, chargé de donner un avis externe et objectif sur la façon dont les états financiers ont été établis et présentés.

4. Les moyens choisis pour diffuser l'information doivent donner aux utilisateurs la possibilité d'accéder à des informations pertinentes dans des conditions équitables, en temps opportun et au meilleur coût.

quantifié et porté à la connaissance du public. La clarté est également requise pour la définition du rôle politique et réglementaire des CEN vis-à-vis du ministère sectoriel et du ministère des finances. La bonne pratique recommandée consisterait à établir une distinction claire entre les rôles commerciaux et non commerciaux des CEN et de confier aux ministères les tâches de surveillance et les responsabilités en matière de décisions stratégiques liées aux activités non commerciales.

57. Il importe d'imposer aux CEN les normes du gouvernement d'entreprise imposées aux autres entreprises (voir encadré 4), et notamment d'exiger qu'elles rendent publics leurs états de comptes audités. Les états répondant aux exigences des bonnes pratiques doivent indiquer clairement tous les paiements au budget qui sont versés sous forme d'impôts, de

redevances, de dividendes ou de toute autre forme de paiements comme ceux en nature³⁶. Tout transfert effectué par l'État à une CEN devrait également être divulgué. Par exemple, dans certains pays, l'État doit défrayer une partie des coûts de production des coentreprises avec des investisseurs privés (appels de liquidités) par l'entremise des CEN. Ces dernières doivent en retour répondre de l'utilisation de ces contributions de l'État.

Encadré 4. Caractéristiques d'une réglementation transparente : recommandations de l'OCDE

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

Intervention de l'État dans le secteur privé

1.1.5 Les relations entre l'État et le secteur privé doivent être menées de manière ouverte et en suivant des règles et des procédures claires.

58. L'État réglemente de diverses façons les activités du secteur privé, et la transparence des opérations des administrations publiques peut être d'un intérêt limité si toutes les formes d'interaction avec ce secteur ne sont pas claires.

Réglementation du secteur privé non bancaire

59. Les administrations publiques sont de plus en plus conscientes du besoin de transparence des pratiques réglementaires. Les *Recommandations de l'OCDE sur la réforme de la réglementation* reconnaissent explicitement cet aspect de la réglementation et se penchent également sur son efficacité.³⁷ La pratique optimale est celle qui consiste à appliquer intégralement ces recommandations.

³⁶ Voir le *Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles* pour un examen plus complet de cette question ainsi que des exemples supplémentaires d'activités quasi-budgétaires auxquelles peuvent s'adonner les CEN.

³⁷ Pour en savoir plus, voir http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_37421_1_1_1_1_37421,00.html.

60. D'autres activités exercées par le secteur privé sous la direction ou en liaison avec les administrations publiques devraient présenter elles aussi les caractéristiques susmentionnées. Il s'agit notamment de l'obligation faite aux entreprises privées et aux particuliers de supporter les coûts du recouvrement des impôts qu'ils sont tenus d'acquitter, et des contributions obligatoires aux prestataires privés de pensions de vieillesse, aux systèmes privés de soins de santé et d'assurance et aux projets d'infrastructure financés par des fonds privés. Si les changements apportés aux politiques ou à la réglementation imposent des coûts de conformité substantiels aux citoyens ou aux contribuables, il conviendrait d'accorder à ces derniers une période de temps suffisante pour leur permettre de se conformer aux nouvelles lois ou règles. À cette fin, il y a lieu de mettre à la disposition du public des documents explicatifs pour l'application des règles et des lois nouvelles, et de mettre en place des mécanismes permettant aux citoyens d'obtenir des réponses à leurs questions (par exemple de créer au sein de l'administration fiscale un service spécial à cet effet). Certaines économies avancées ont récemment institué l'obligation de publier, avec la législation fiscale nouvelle ou amendée, un relevé des coûts des mesures proposées à cet effet³⁸.

Intervention de l'administration publique dans le secteur bancaire

61. La réglementation par l'administration publique du secteur bancaire — et d'une manière plus générale du secteur financier — doit elle aussi être fondée sur des objectifs clairement définis. Un cadre approprié de réglementation bancaire, notamment celui que fournissent les *Principes fondamentaux de Bâle pour un contrôle bancaire efficace*³⁹, et une plus grande transparence des informations sur les interventions de l'administration publique dans le secteur bancaire, notamment sur les motifs de chaque type d'intervention, sont les éléments essentiels d'un dispositif visant à promouvoir la stabilité financière. Le *Code de bonnes pratiques pour la transparence des politiques monétaire et financière* du FMI définit en détail les bonnes pratiques à suivre par les institutions financières publiques chargées de la réglementation, du contrôle et de la surveillance des systèmes financier et de paiement.

Participations directes au capital

62. L'intervention des administrations publiques revêt aussi la forme de prises de participation dans des entreprises ou des banques commerciales privées. Tous les actifs de l'État sous forme de participations doivent être identifiés dans les documents budgétaires. Voir la pratique 1.2.5 pour un examen de la gestion d'actifs transparente, et la pratique 3.1.5 pour un examen des exigences relatives à la communication d'informations sur les actifs financiers, y compris les prises de participation dans les entreprises privées. L'acquisition ou la vente d'actifs doivent être clairement expliquées dans la documentation budgétaire (voir

³⁸ En **Australie**, ces relevés sont appelés «*Compliance cost impact statements*».

³⁹ Comité de Bâle sur le contrôle bancaire (1997). Il s'agit-là de l'une des normes fondamentales promues par le Programme d'évaluation du secteur financier (PESF). Dans le cadre du PESF, les services de la Banque mondiale et du FMI considèrent l'observation des normes applicables au secteur financier comme un critère servant à une plus large évaluation de la stabilité de ce secteur.

également la pratique 4.2.4), de même que les objectifs que les pouvoirs publics cherchent à atteindre par la détention d'actifs sous cette forme.

63. La participation directe de l'État aux projets de développement des secteurs des ressources naturelles est monnaie courante, mais elle n'est souvent pas très transparente. Tel qu'indiqué dans le Guide, les actions peuvent être acquises à des conditions commerciales normales, ou faire l'objet de diverses formes d'achats concessionnels, y compris l'échange contre des exonérations d'impôt ou d'autres marchés souvent complexes. En règle générale, les conditions favorables de la participation de l'État sont habituellement compensées par une réduction de la part des bénéfices ou des recettes fiscales. Dans de tels cas, la transparence des finances publiques exige non seulement la divulgation des participations, mais des mesures visant à déterminer autant que possible le coût total de toutes les concessions accordées à titre de compensation.

Cadre de gestion des finances publiques

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

64. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) une législation, une réglementation et des procédures administratives exhaustives; 2) le recouvrement des recettes; 3) l'invitation du public à commenter les changements législatifs et réglementaires; 4) les dispositions contractuelles; et 5) la gestion des engagements et des actifs.

65. Les règles fondamentales applicables en vertu de ce principe visent à faire en sorte que :

- les fonds publics ne puissent être dépensés sans preuve préalable, fournie au public, d'une ouverture de crédits par le pouvoir législatif;
- le recouvrement des recettes soit régi par des lois et règlements clairs et faciles à consulter.

Législation, réglementation et procédures administratives exhaustives

1.2.1 La mobilisation, l'engagement et l'emploi des fonds publics doivent être régis par une législation, une réglementation et des procédures administratives exhaustives en ce qui a trait au budget, à la fiscalité et aux autres domaines des finances publiques.

66. Une des exigences fondamentales de la transparence des finances publiques consiste en l'établissement d'une assise solide pour les politiques budgétaires, ce qui peut être fait en énonçant clairement les buts poursuivis et en élaborant un cadre exhaustif de gestion des finances publiques constitué de mesures législatives et réglementaires et d'autres procédures administratives. La transparence des finances publiques exige que le cadre juridique de la gestion des finances publiques évite les complications inutiles et l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire exagéré dans l'application des règles. Tel qu'indiqué à la section 3.1.3, ce cadre doit également exiger la divulgation des activités budgétaires et des dispositions quasi-budgétaires. Même si la clarté des lois et règlements est un aspect essentiel de la transparence

des finances publiques, il est tout aussi important que ces lois et règlements soient appliqués dans la pratique. L'expérience acquise en matière de RONC de finances publiques donne à conclure que la difficulté principale réside souvent non pas dans la formulation des dispositions législatives ou réglementaires, mais plutôt dans leur application effective.

Base juridique explicite du recouvrement des recettes

67. Le cadre constitutionnel de presque tous les pays incarne le principe selon lequel on ne peut pas prélever un impôt s'il ne repose sur une base juridique explicite (bien que l'application de ce principe ne soit pas uniforme)⁴⁰. La transparence des finances publiques exige absolument que la fiscalité soit régie par la loi et que la procédure administrative d'application des lois fiscales soit soumise à des mesures de sauvegarde — par exemple, droits des contribuables et procédures de contentieux fiscal⁴¹. Les lois fiscales doivent définir et délimiter clairement l'autorité dont l'administration des impôts peut se prévaloir pour perquisitionner au domicile des contribuables, exiger des contribuables et de tiers (y compris les banques) qu'ils fournissent des renseignements, déterminer par des méthodes indirectes le revenu et le chiffre d'affaires et imposer le recouvrement des arriérés d'impôts. Les contribuables doivent avoir le droit de contester les évaluations de la propriété ou de la richesse ou toute autre décision fiscale. Comme dans le cas de la législation budgétaire, toutefois, le cadre juridique de la fiscalité doit être mis en place au rythme permis par les moyens administratifs du pays.

68. La présentation des dispositions administratives ayant trait à l'application des lois fiscales varie largement, en pratique, d'un pays à l'autre. Dans certains pays, chaque texte de loi particulier (par exemple, loi sur l'impôt sur le revenu ou loi sur la TVA) contient les dispositions nécessaires à son administration. Dans les pays qui rassemblent l'ensemble de leurs lois fiscales sous un seul code, les dispositions administratives peuvent faire l'objet d'un ou de plusieurs articles de ce code. D'autres pays se dotent d'une «loi générale sur l'administration fiscale» dans laquelle sont énoncées les dispositions administratives communes à l'ensemble des lois fiscales, chacune d'elles contenant par ailleurs les dispositions administratives qui lui sont particulières.

69. Les lois fiscales doivent avoir une présentation bien organisée et incluant tous les éléments nécessaires à la détermination de l'assujettissement à l'impôt et à l'établissement des procédures de recouvrement de l'impôt. Pour limiter la longueur des textes de loi et leur complexité, il est généralement préférable de fournir des explications sur les pouvoirs de l'administration fiscale dans des publications sur les directives administratives, déclarations

⁴⁰ Le terme «impôt» dans cette section désigne tout paiement imposé par la loi, y compris les droits de douane.

⁴¹ Par exemple, en **République de Corée**, les prélèvements d'impôts sont strictement régis par la loi. La législation fiscale est accessible et définit en détail les droits des contribuables, les procédures de contentieux fiscal et l'application des lois fiscales. Les contribuables peuvent contester les décisions en suivant les procédures de résolution des différends internes, en recourant au Tribunal fiscal national et, enfin, en faisant appel à l'organe judiciaire. Voir le RONC consacré aux finances publiques de la **République de Corée**, 2001, paragraphe 8).

ou décisions, au lieu d'incorporer ces informations dans le texte de loi fiscale (pour en savoir plus, voir la pratique 1.2.3).

70. Les lois fiscales doivent fournir au contribuable les droits ou sauvegardes qui suivent : i) confidentialité — droit au plus haut degré possible de protection de la confidentialité des informations personnelles confiées aux autorités fiscales; ii) information — droit d'être informé des évaluations, décisions d'adjudication ou mesures de perception visant ses avoirs; iii) explication — droit de connaître les raisons de l'établissement d'un avis de cotisation et la méthode d'établissement de cet avis, ainsi que les raisons de toute décision d'adjudication le concernant; iv) appel — droit d'interjeter appel d'une décision le concernant auprès d'une autorité administrative indépendante, ou d'interjeter appel contre un jugement définitif; v) représentation — droit de se faire représenter par un professionnel qualifié (avocat, comptable, etc.) chaque fois qu'il traite avec les autorités fiscales. Ces droits peuvent être établis par la loi ou exposés dans une charte ou un document de même type utilisés comme expression de ces droits et permettant de rendre le service des impôts comptable de ses actes, y compris ceux relevant de sa discrétion administrative.

71. Le recouvrement des droits de douane et des recettes non fiscales comme les droits, redevances et autres prélèvements doit également s'appuyer sur un fondement juridique explicite. Les lois en question doivent également préciser les droits des citoyens, les procédures de contentieux ainsi que les pouvoirs des organismes chargés du recouvrement de ces recettes et leurs limitations. Le public doit pouvoir s'informer facilement de ces mesures de recouvrement des recettes fiscales qui doivent par ailleurs être stables dans le temps de manière que le public puisse en connaître l'existence et le but.

Régime budgétaire des secteurs des ressources

72. L'État perçoit des recettes auprès des compagnies extractives sous diverses formes, y compris l'impôt sur les sociétés, les redevances, les primes de signature ou recettes pétrolières dans le cas des accords de partage de la production. La combinaison de tous ces instruments de perception des recettes constitue ce qu'on appelle le régime budgétaire. À une extrémité de l'éventail des régimes budgétaires, le régime auquel sont soumises les compagnies extractives se compare à celui des autres industries, et s'en distingue uniquement par l'ajout de redevances ou de leur équivalent. L'inclusion de dispositions de l'impôt sur les sociétés concernant le pétrole dans la législation fiscale assure un haut degré de transparence des finances publiques. À l'autre extrémité de l'éventail, des instruments et des taux divers peuvent s'appliquer au cas par cas. Selon le *Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles*, la transparence des finances publiques exige que le cadre d'action publique et l'assise juridique des accords de partage des impôts ou de la production avec les compagnies extractives soient présentés au public de façon claire et exhaustive. Plus le système retenu est complexe et discrétionnaire, plus il est difficile d'assurer une meilleure transparence.

73. Les investisseurs cherchent souvent à se protéger contre les changements défavorables du régime budgétaire, et les accords passés avec les entreprises privées comportent donc souvent des clauses de stabilité des finances publiques qui «gèlent» le

régime fiscal à la conclusion de l'accord ou garantissent une forme quelconque d'ajustement compensatoire en cas de changements d'ordre fiscal. Ces clauses qui réduisent le risque couru par les investisseurs et contribuent peut-être également à augmenter le flux des investissements limitent par contre la flexibilité de la politique fiscale et risquent d'influer sur la conception générale du régime fiscal. L'existence de telles clauses et leurs répercussions possibles doivent être connues du public.

Utilisation des ressources et des fonds publics

74. L'efficacité du budget dépend de la solidité des bases juridiques sur lesquelles il repose et des réglementations et pratiques administratives y afférentes. Beaucoup de pays ont une législation générale sur le système budgétaire qui procure un cadre juridique pour la préparation, l'approbation et l'exécution du budget. Dans certains pays, il s'agit d'une loi organique qui a préséance sur les lois ordinaires. L'importance relative des lois, réglementations et pratiques administratives en matière de budget varie considérablement d'un pays à l'autre.⁴² Malgré ces différences, tous les cadres juridiques et administratifs doivent intégrer certains éléments importants. Toutes les dépenses doivent être approuvées par les autorités législatives par le biais d'un crédit parlementaire; le budget doit être exhaustif et couvrir toutes les opérations de l'administration centrale (même si elles sont financées par des fonds différents); les opérations budgétaires doivent être exprimées en termes bruts; la responsabilité des finances publiques doit être dévolue à un ministre ou à une autre personne ayant autorité pour gérer le budget; chaque administration doit être comptable du recouvrement ou de l'emploi des ressources; le recours aux provisions pour imprévus ou réserves doit être soumis à des conditions rigoureuses et clairement spécifiées; et des rapports, approuvés par des vérificateurs indépendants et précisant l'usage fait des fonds publics doivent être soumis à l'organe législatif et rendus publics.

75. Les grands principes de gestion budgétaire sont habituellement incorporés dans une législation générale sur le système budgétaire (qui peut être constitutionnelle ou quasi constitutionnelle). Cette législation est souvent étayée par des lois spécifiques régissant les opérations du Trésor ou la gestion de la dette publique. Lorsqu'il n'y a pas de cadre juridique exhaustif, la mise en place d'un tel cadre doit se faire au rythme permis par la capacité d'élaboration des politiques et les moyens administratifs du pays⁴³. Les faiblesses en matière de capacités institutionnelles et administratives nuisent souvent à l'application des lois et des réglementations. En outre, les économies en transition sont à divers stades de l'élaboration d'une base légale pour le processus budgétaire, mais bon nombre d'entre elles ont du mal à mettre en œuvre des politiques budgétaires réalistes et à contrôler l'exécution du budget. Dans ces pays, l'établissement d'un cadre juridique solide est une opération qui doit aller de

⁴² Pour en savoir plus sur les traditions juridiques des systèmes budgétaires, voir OCDE (2004b).

⁴³ Beaucoup de pays en développement ont hérité leur système juridique de l'Europe continentale, où la législation ayant trait à la gestion des finances publiques se fonde sur des principes et des procédures budgétaires hautement codifiés, ou de la Grande-Bretagne, où le modèle législatif tend à être centré sur les principes généraux régissant le traitement des fonds publics, avec des procédures budgétaires détaillées qui se retrouvent dans les réglementations et les instructions administratives.

pair avec la mise en place des capacités nécessaires pour en appliquer les dispositions dans des budgets réalistes.

76. La propriété en droit des ressources naturelles du pays doit également être incluse dans le cadre juridique général. Ce droit est souvent établi dans la constitution, mais il peut également être pris en compte par les lois nationales ou même par celles des administrations publiques infranationales. Dans la plupart des pays, l'État souverain est le propriétaire des ressources souterraines et il peut accorder des droits d'accès aux parties privées. Tel que mentionné dans le Guide, le pouvoir de concéder des droits d'exploration, de production et de vente de ces ressources doit être défini par les lois, règlements et procédures qui couvrent toutes les phases de la mise en valeur des ressources naturelles. La clarté du cadre juridique procure à cet égard des sauvegardes importantes aux investisseurs privés et contribue à assurer que l'exploitation des ressources naturelles bénéficiera au pays tout entier. Les lois et les règlements doivent garantir la gestion transparente des recettes et de la richesse accumulées dans le cadre de la procédure budgétaire. La législation correspondant à la pratique optimale procurerait à cet égard la conclusion d'accords et le respect de conditions normalisées pour l'exploration, la mise en valeur et la production, en limitant à un niveau minimal le pouvoir discrétionnaire des autorités; les différends feraient l'objet d'une procédure d'arbitrage (internationale), et les dispositions des accords individuels de production seraient divulguées.

Recouvrement des recettes

1.2.2 La législation et la réglementation liées à la mobilisation des recettes fiscales et non fiscales et les critères qui régissent la marge de manœuvre administrative pour leur application doivent être aisément accessibles, clairs et compréhensibles. Les appels liés aux obligations fiscales et non fiscales doivent être examinés dans des délais opportuns.

Accessibilité et intelligibilité

77. Les lois et réglementations fiscales et autres documents relatifs à l'interprétation administrative du droit fiscal doivent être accessibles au grand public. Les lois fiscales et les autres lois ayant trait au recouvrement des recettes doivent être non seulement accessibles, mais aussi compréhensibles pour le grand public et éviter toute complexité inutile. Des règles et des réglementations claires et compréhensibles favorisent la transparence en limitant les possibilités d'interprétation discrétionnaire. Toutefois, les lois fiscales et douanières et leurs règlements d'application peuvent être très complexes, notamment lorsqu'il s'agit de l'impôt des sociétés et du calcul des bénéficiaires. Il est donc essentiel de fournir aux contribuables des documents explicatifs à jour (instructions ou brochures, par exemple), habituellement préparés par le service des impôts. Le personnel de l'administration fiscale doit être capable d'offrir des conseils et une assistance de niveau professionnel pour aider les contribuables à comprendre leurs droits et leurs obligations aux termes des lois fiscales. Par ailleurs, nombre de pays préfèrent, pour des raisons de commodité, informer les contribuables à l'avance, et sur leur demande, du traitement fiscal qui serait réservé à telles ou telles opérations qu'ils envisagent d'effectuer. Lorsque les pays optent pour cette pratique, il importe qu'ils rendent public ce traitement.

78. Toute exception à l'application des lois fiscales doit aussi être publiée. Les exonérations fiscales générales, les déductions et les taux spéciaux font normalement partie de la loi fiscale et doivent donc être publiés et connus du public. Toutefois, plus les exceptions sont nombreuses, plus les lois deviennent complexes et plus grandes sont les possibilités d'interprétation discrétionnaire, ce qui réduit d'autant la transparence. De plus, beaucoup de pays offrent (ou négocient) des conditions fiscales spéciales aux nouvelles entreprises. La transparence exige que toutes les incitations fiscales de ce type soient portées à la connaissance du public, et que cette information s'accompagne autant que possible d'une estimation du manque à percevoir (voir la pratique 3.1.3 pour une analyse de cette question).

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

79. L'institution d'un impôt devant être sanctionnée par la loi, il en découle que le pouvoir discrétionnaire de l'administration dans l'application des lois fiscales doit être limité. Les incitations fiscales appliquées en vertu d'un vaste pouvoir discrétionnaire et la négociation au cas par cas de l'assujettissement à l'impôt entre les autorités et les contribuables doivent être évitées puisque ces pratiques manquent de transparence et présentent des risques de corruption. Cependant, des dispositions appropriées doivent être prévues pour le traitement des contribuables incapables de se conformer aux règles complexes, le règlement des litiges fiscaux, l'approbation d'un calendrier de paiements par tranches et l'annulation de montants non recouvrables, toutes ces dispositions étant assorties de mesures de sauvegarde. De même, les obligations non fiscales doivent être définies d'une manière transparente, et leur application ne doit pas être négociable.

80. L'administration des douanes est un autre domaine où la transparence est essentielle, compte tenu en particulier de la dépendance toujours grande de beaucoup de pays en développement envers les droits d'importation. La Déclaration de l'Organisation mondiale des douanes (Conseil de coopération douanière) faite à Arusha en 1993 et révisée en 2003⁴⁴, qui établit les orientations d'un programme visant à assurer l'intégrité de l'administration des douanes, souligne l'importance de la clarté et de la précision des lois pour promouvoir la transparence et l'intégrité, et lutter contre la corruption des services douaniers. D'autres ressources disponibles sur le Web peuvent également permettre de promouvoir une plus grande transparence de l'administration des douanes⁴⁵. La formulation des droits d'importation manque souvent de transparence à cause du chevauchement des barèmes applicables à des produits particuliers ou de la combinaison de prélèvements *ad valorem* ou spéciaux qui peuvent porter à confusion. De plus, il arrive souvent que l'évaluation en douane ne repose pas sur une évaluation précise de la valeur des importations, mais qu'elle soit plutôt fondée sur un quelconque prix de référence fictif ou sur une procédure de taxation boiteuse, créant ainsi un écart entre les taux nominaux et effectifs des tarifs douaniers *ad valorem*. Il importe donc que les services douaniers définissent clairement les droits appliqués et les rapports entre les droits différents appliqués aux mêmes produits, et qu'ils

⁴⁴ Voir <http://www.wcoomd.org>

⁴⁵ <http://www.wcoomd.org/ie/en/recommendations/recommendations.html>.

disposent d'une méthode précise de mesure de la valeur des importations. Des considérations analogues s'appliquent aux exportations, mais ces dernières se font de plus en plus rares et jouent en général un rôle mineur dans les systèmes de recettes.

Recours judiciaires contre les décisions fiscales et réglementaires

81. Les citoyens et les contribuables doivent avoir accès à des procédures réglementaires et administratives claires, ainsi qu'à un système efficace de révision administrative des décisions, et doivent pouvoir faire appel à un organe judiciaire indépendant. La bonne administration des questions d'impôts et de douanes par le biais de l'application de procédures claires est un élément important de la transparence. Les ajustements des déclarations d'impôt des contribuables (par exemple à la suite d'un audit) doivent s'accompagner d'une explication claire et exhaustive. Dans la plupart des pays, ces droits existent en théorie; mais leur application est souvent imparfaite. En particulier, le système de voies de recours ne protège pas toujours d'une action administrative arbitraire ni ne contraint l'administration des impôts à se soumettre à la loi.

82. Il convient de mettre en place un mécanisme impartial d'appel et d'arbitrage pour les cas où les contribuables sont insatisfaits des résultats de la procédure de contestation administrative. Ce mécanisme devrait prévoir une procédure judiciaire complète faisant appel aux tribunaux pour résoudre les problèmes d'interprétation juridique. Les conditions d'exercice du droit de recours ne doivent pas être trop complexes ni trop coûteuses, les décisions du tribunal d'appel doivent être rendues dans des délais convenables et toutes les décisions doivent être rendues par écrit, sous réserve des règles de protection de la confidentialité des parties en cause. Le cadre légal et réglementaire doit être clair sur le recouvrement des dettes en litige, y compris celles susceptibles d'un recours, et conçu pour faire en sorte que les débiteurs ne puissent retarder leur paiement en présentant des objections ou des recours frivoles. Certains pays exigent un paiement partiel pouvant atteindre la moitié de la somme exigible. Lorsqu'il s'avère, à l'issue d'une procédure d'appel, qu'un contribuable a payé des impôts qu'il n'avait pas à payer, le trop-perçu devrait lui être remboursé avec intérêts.

Administration des recettes

83. L'administration des recettes doit être organisée de manière à limiter les possibilités de collusion entre les contribuables et les receveurs des impôts. Dans cette optique, les fonctions administratives doivent être réparties au sein de l'administration de façon à introduire un mécanisme de contrôle intégré, en ce sens que le travail du personnel affecté à une fonction donnée permettrait de vérifier celui du personnel affecté à d'autres fonctions.

84. Pour renforcer ce contrôle, l'administration des recettes doit pouvoir s'appuyer sur un service compétent responsable de l'élaboration de procédures et de programmes de travail annuels de qualité, ainsi que du contrôle de la performance des bureaux locaux chargés de la mise en œuvre des programmes. Dans les régimes fiscaux modernes, les contribuables calculent eux-mêmes le montant des impôts qu'ils doivent remettre à l'administration fiscale et l'intervention de cette dernière se limite à un minimum, sous réserve d'un examen des déclarations réalisé à posteriori et de manière sélective. Cette large dépendance envers

l'autocotisation combinée à un contrôle ciblé de la conformité est la stratégie fondamentale qui permet aux administrations fiscales du monde entier de gérer le régime fiscal efficacement et de limiter les possibilités de collusion entre contribuables et responsables du fisc.

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

86. Les systèmes informatiques doivent permettre l'échange immédiat d'informations entre les services du fisc, mais il faut préciser que toutes les informations fournies par le contribuable relèvent des dispositions relatives à la confidentialité et des restrictions légales propres à chaque pays. L'utilisation de systèmes modernes d'identification des contribuables facilite le partage des informations fournies par ces derniers aux fins du contrôle de la conformité. Outre les recettes recouvrées par l'administration des impôts et des douanes, les contributions perçues par le système de sécurité sociale (si elles ne sont pas recouvrées par le service des impôts) doivent être clairement comptabilisées, et les informations recueillies dans le cadre de l'audit doivent être communiquées au service des impôts, le cas échéant.

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

88. Des systèmes d'audit interne doivent être mis en place afin d'assurer la responsabilité financière des personnels et systèmes de recouvrement des impôts et leur adhésion aux politiques et procédures d'administration de l'impôt dans leurs relations avec les contribuables. Nonobstant l'importance d'éviter la collusion et les négociations entre les agents du fisc et les contribuables, il convient d'éliminer les sources possibles de différends relatifs à l'impôt à l'occasion de la réalisation d'un audit. Les communications avec les contribuables visant à clarifier les faits, des méthodes adéquates de rassemblement des preuves et la vérification conduite par un tiers (auditeur) peuvent souvent éviter que des différends relatifs aux faits surgissent au cours de l'audit. Une explication claire fournie par l'auditeur au contribuable de la législation applicable à une transaction donnée (y compris la transmission d'un exemplaire du texte de loi et des documents d'interprétation techniques y afférents) peuvent souvent éviter les différends portant sur des questions d'interprétation à l'étape de l'établissement de la cotisation. Il convient de bien former les auditeurs aux responsabilités qui leurs incombent, en insistant sur le fait que leur rôle principal n'est pas de négocier, mais plutôt de rassembler les faits et d'assurer la bonne application de la loi en vérifiant l'exactitude du calcul de l'impôt effectué par le contribuable.

Observations du public sur les changements législatifs ou réglementaires

1.2.3 Il faut accorder des délais suffisants aux consultations sur les projets de loi et d'amendement réglementaire et, dans la mesure du possible, sur les changements plus vastes de politique économique.

89. Les citoyens doivent être informés des principales nouvelles mesures stratégiques proposées. Il convient, dans la mesure du possible, de mettre en place un processus de consultation du public à cet effet. Il importe en particulier que l'État annonce à l'avance les changements législatifs ou réglementaires qu'il se propose d'apporter à ses principaux programmes de dépenses. La bonne pratique consisterait à prévoir une période de préavis pour les changements visant les critères d'admissibilité à d'importants programmes de dépenses comme la sécurité sociale ou d'autres programmes de transfert social qui ont une incidence sur un grand nombre de personnes. Cette mesure permettrait un débat public informé et une meilleure compréhension des changements envisagés; dans certains cas, elle pourrait même conduire à des améliorations aux changements proposés.

90. Il convient par ailleurs de songer au risque que ces communications ne deviennent une incitation à l'évasion fiscale. Dans les cas où on juge qu'un tel risque est important, il est possible que les agents du fisc n'ait pas intérêt à ce que les changements envisagés soient annoncés à l'avance. Une fois les nouvelles mesures approuvées, on recommande qu'elles fassent l'objet d'une publicité suffisante pour que les contribuables comprennent comment ces mesures pourraient les toucher.

Dispositions contractuelles

1.2.4 Les dispositions contractuelles convenues entre l'administration publique et les entités publiques ou privées, y compris les entreprises d'exploitation de ressources naturelles et les exploitants de concessions publiques, doivent être claires et à la disposition du public.

91. Les bonnes pratiques exigent que les conditions de tout contrat soient soumises à l'examen du public. Il convient donc de publier ces contrats ou, à tout le moins, d'en dévoiler les principales dispositions. Certains pays ont désormais tendance à favoriser la sous-traitance au secteur privé de la fourniture de biens et de services publics. Les partenariats public-privé constituent une forme de sous-traitance de plus en plus populaire. Comme dans le cas des passations de marché, le processus de sélection du fournisseur privé de biens ou de services et le processus de délivrance du contrat à cet effet doivent être ouverts et transparents.

Pour tous les contrats, les pratiques optimales en matière de divulgation de l'information sont les suivantes :

- Les contrats, y compris toute renégociation contractuelle, doivent être portés à la connaissance du public. Il est souhaitable que les contrats soient normalisés et simplifiés.

- Les paiements futurs exigibles en vertu des contrats existants doivent être divulgués et pris en compte dans la planification à moyen terme.
- Les garanties de l'État ayant trait aux partenariats public-privé (PPP) ou à d'autres accords contractuels doivent être portés intégralement à la connaissance du public.
- Lorsque l'État assume la majeure partie des risques liés à un projet, les actifs doivent être considérés comme publics, et doivent être pris en compte dans les comptes budgétaires de l'État.

Partenariats public-privé

92. Les partenariats public-privé sont des accords en vertu desquels le secteur privé fournit des infrastructures et des services qui étaient d'ordinaire fournis par l'État⁴⁶. Les PPP sont attrayants puisqu'ils peuvent conduire à une hausse des investissements en infrastructures, et peuvent parfois accroître les recettes de l'État. On juge également que la meilleure gestion et la plus grande efficacité du secteur privé peut conduire à des services de meilleure qualité et moins coûteux. L'encadré 5 décrit des projets en PPP chiliens qui ont été bien conduits.

Les projets en PPP se présentent d'ordinaire sous la forme «construction-exploitation-transfert» où l'État précise les services qu'il souhaite obtenir et où l'entreprise privée se charge de la conception, de la construction, du financement et de l'exploitation de l'installation. La propriété de l'actif est d'ordinaire transférée à l'État à la fin de la période d'application du contrat, mais d'autres options sont possibles. L'État est très souvent le principal acheteur des services en PPP, mais ces derniers peuvent également être offerts directement au public, ce qui est d'ordinaire le cas avec les routes à péage ou les services de transport ferroviaire. Les projets d'investissement, y compris ceux en PPP, comportent divers types de risques : risques de construction/d'exploitation; risque financier (lié à la variabilité des taux d'intérêt et de change); risque de demande (découlant de l'exactitude de l'estimation de la demande pour le service offert); et risque de valeur résiduelle. Les PPP cherchent à transférer une partie de ces risques de l'État au secteur privé. Toutefois, les renégociations contractuelles sont monnaie courante dans la plupart des PPP et le fardeau du risque peut donc changer au fil du temps.

⁴⁶ Plusieurs économies avancées possèdent des programmes de PPP bien établis. Le **Royaume-Uni** a créé son modèle d'initiative de financement privé (*Private Finance Initiative* ou PFI) en 1992, et ce dernier représente aujourd'hui environ 14 % des investissements publics. L'Australie, certains pays européens comme l'**Irlande**, la **Finlande**, l'**Allemagne**, la **Grèce**, l'**Italie**, les **Pays-Bas** et l'**Espagne**, ainsi que le **Canada** et le **Japon** ont aussi des programmes de PPP, mais la part des investissements publics qu'ils représentent est modeste. Certains pays d'Europe de l'Est comme la **République tchèque**, la **Hongrie** et la **Pologne** sont également en train de mettre sur pied de tels programmes. Du côté des économies émergentes, le **Chili** et le **Mexique** ont des programmes de PPP bien établis.

Encadré 5. Projets en PPP chiliens

En 2004, le programme de PPP du Chili englobait 44 projets (dont la valeur atteignait 6,25 % du PIB) consacrés principalement aux routes nationales, à la voirie urbaine et aux aéroports. Le Chili applique un certain nombre de bonnes pratiques en ce qui a trait aux PPP et à la transparence des finances publiques. Il démontre en particulier l'importance de mettre en place un cadre institutionnel adéquat avant de lancer un programme de PPP. Le Chili a créé un tel cadre avec l'adoption, en 1991, de la *Loi sur les concessions* qui exige le recours aux appels d'offres pour les contrats de concession et précise les droits et obligations de chacune des parties prenantes ainsi que des procédures de règlement des différends et d'annulation de contrats. Une autre bonne pratique consiste à appliquer les mêmes méthodes d'évaluation rigoureuses, y compris l'analyse des coûts et avantages, à l'ensemble des projets d'investissement publics, qu'ils soient mis en œuvre par le secteur public ou confiés en sous-traitance au secteur privé. Les projets doivent par ailleurs être conformes à un vaste plan d'infrastructure et acceptable du point de vue de la viabilité budgétaire pour éviter que les PPP ne conduisent à des engagements non viables.

Au Chili, les contrats en PPP doivent indiquer clairement les risques assumés par l'État. Par ailleurs, depuis octobre 2003, l'exposition de l'État aux passifs éventuels liés aux garanties données dans les contrats de concession est divulguée dans le *Rapport sur les finances publiques*. Les données publiées comprennent notamment la valeur actualisée nette des versements minimums et maximums escomptés de garanties des recettes (nets des recettes obtenues dans le cadre de l'accord de partage des recettes). Les rapports récents comprennent un examen détaillé de la méthode analytique utilisée et de ses lacunes. Par ailleurs, en plus de faire état des paiements en espèces versés aux concessionnaires et reçus de ces derniers, le Chili indique également la valeur actualisée des paiements futurs pour la période 2004–2030. Il est ainsi possible d'obtenir un tableau complet des coûts à long terme et des risques associés aux PPP. Toutefois, on pourrait accroître encore la transparence en publiant des informations complètes sur les contrats originaux et renégociés. On pourrait à cette fin élaborer un modèle uniforme permettant de résumer les principales dispositions des contrats sur le site Web du Ministère des travaux publics et dans la documentation budgétaire.

Le document de la Commission européenne intitulé *Resource Book on PPP Case Studies* (juin 2004) présente d'autres études de cas sur les projets en PPP, y compris un certain nombre mis sur pied en Europe de l'Est. Voir :

http://europa.eu.int/comm/regional_policy/sources/docgener/guides/pppguide.htm

93. On peut s'inquiéter de ce que les PPP viennent à servir de prétexte, dans certains cas, pour exclure l'investissement public du budget, et la dette du compte de patrimoine des administrations publiques, et pour contourner ainsi les restrictions imposées au solde budgétaire global ou à la dette publique. De plus, l'obligation d'acheter les services de la société privée partie au contrat de PPP peut avoir, à moyen terme, des conséquences budgétaires qui réduiront la marge de manœuvre des autorités publiques en matière de dépenses. Enfin, le recours aux garanties dans le but d'obtenir des financements privés risque d'exposer les autorités publiques à des coûts cachés — et peut-être plus élevés — que ceux des financements publics traditionnels.

94. Les garanties de l'État peuvent servir à réduire ou à éliminer les risques que les projets en PPP font peser sur le secteur privé. Il convient de divulguer toutes les formes de garanties liées à ces projets et de procéder à une évaluation de leurs coûts budgétaires probables. Il convient par ailleurs de préciser l'objectif de politique publique de chaque garantie, le coût total et la durée d'application de chacune de ces garanties pour chaque secteur et l'identité des bénéficiaires. Les garanties de prêt peuvent réduire les risques financiers du secteur privé tandis que les garanties de demande ou les paiements garantis pour les services vendus à l'État peuvent réduire le risque de demande⁴⁷. Les garanties du prix auquel l'État s'engage à acheter les actifs à la fin du contrat d'exploitation permettent enfin de réduire le risque de valeur résiduelle.

Comptabilité des PPP

95. Il n'existe toujours pas de norme de comptabilisation et de diffusion des données budgétaires propre aux projets en PPP. Les directives statistiques et comptables ont tendance à attribuer la propriété des actifs de ces projets à l'un ou l'autre des deux partenaires, selon l'évaluation faite du partage des risques entre les deux. Selon une décision publiée par Eurostat, un partenaire privé sera réputé supporter la majorité des risques s'il supporte le gros du risque de construction/performance ou du risque de demande. Cette décision a souvent été critiquée puisqu'elle conduit trop souvent à attribuer les actifs des projets en PPP au secteur privé. Dans de nombreux pays, la pratique consiste à enregistrer les actifs des projets en PPP — comme investissement public ou crédit-bail — dans les comptes des administrations publiques.

96. L'évaluation du transfert du risque est un exercice périlleux puisque la complexité des contrats PPP en complique l'interprétation. De plus, les pressions politiques exercées sur les pouvoirs publics pour qu'ils renflouent des projets d'envergure (mais en difficulté) ou des services «essentiels» équivalent en fait à faire porter par l'État une proportion du risque plus élevée que ne le laisseraient deviner les conditions du contrat⁴⁸.

97. Selon le MSFP 2001, les opérations de PPP devraient être traitées comme suit :

- *Contrats d'opération* : les paiements effectués par l'État en vertu de contrats de services devraient être enregistrés comme des dépenses dans le compte d'exploitation de l'État.
- *Frais de concession et contrats de location simple* : les paiements effectués par les opérateurs privés à l'État devraient être enregistrés comme des recettes dans le compte d'exploitation de l'État.

⁴⁷ http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-11022004-AP/EN/2-11022004-AP-EN.HTML

⁴⁸ Par exemple, Engel, Fischer et Galetovic (2003) soulignent que les contribuables mexicains ont payé plus de 8 milliards de dollars EU pour renflouer deux propriétaires de franchises et les banques qui avaient financé leurs projets. D'autres pays comme le **Chili** (voir encadré 5) ont par contre réussi à mettre en place des programmes PPP fructueux et transparents.

- *Contrats de crédit-bail* : l'acquisition d'un actif en vertu d'un contrat de crédit-bail est enregistrée dans le compte d'exploitation au prix de revient⁴⁹, avec l'accumulation d'un passif au titre du crédit-bail à l'égard du secteur privé. Ces actifs et passifs devraient être enregistrés dans le compte de patrimoine des administrations publiques. Les dépréciations, intérêts et amortissements ultérieurs devraient être enregistrés dans le compte d'exploitation. À mesure que le passif au titre du crédit-bail sera réduit, la valeur des actifs enregistrés au compte de patrimoine augmentera.
- *Transfert d'actifs PPP à l'État* : si des dispositions sont prévues pour le transfert sans frais d'un actif PPP à l'État, ce transfert devrait être enregistré comme une acquisition d'actif non financier à sa valeur résiduelle, contrebalancée par un transfert en capital du propriétaire privé. Tout prix d'achat serait enregistré comme une dépense, et le transfert en capital serait réduit en conséquence.

98. Selon les principes de la comptabilité de caisse, le passif encouru dans le cadre d'un contrat de crédit-bail est enregistré comme une dette de l'État. Les paiements au titre des intérêts et de l'amortissement seraient enregistrés comme des dépenses et du financement. Lorsqu'un actif de PPP est transféré à l'État, tout prix d'achat est enregistré comme un investissement.

Contrats de mise en valeur des ressources naturelles

99. De nombreux pays confient à des sociétés publiques l'exploitation de ressources naturelles comme le pétrole, les minéraux et le bois, mais plusieurs ont également recours à cette fin à des entreprises privées. Les contrats de partage de la production (CPP) — en vertu desquels l'entreprise s'engage à extraire la ressource et à la mettre en valeur, pour être autorisée en retour à conserver pour elle-même une partie de la production — deviennent aujourd'hui de plus en plus communs dans le secteur du pétrole et du gaz⁵⁰. Les principaux paramètres des CPP en ce qui a trait à l'exploitation du pétrole sont la rémunération en nature retenue par l'entrepreneur pour couvrir ses frais (*cost oil*) et le solde de la production (*profit oil*) qui est partagé conformément à la formule convenue entre l'État (et/ou la CPN) et l'entrepreneur. Toutefois, ces accords peuvent également déterminer les exigences en matière d'impôts ou de redevances en fixant les taux individuels, les échelles de paiements ou d'autres variables. Les contrats peuvent être fondés sur un modèle, mais certains paramètres sont définis individuellement et appliqués par le biais d'un processus de soumissions ou de négociations. La pratique optimale est celle qui consiste à publier les contrats définitifs en

⁴⁹ En vertu des Principes comptables généralement reconnus (*Generally Accepted Accounting Principles — GAAP*) aux États-Unis, l'acquisition d'un actif n'est pas incluse dans le compte d'exploitation, mais plutôt traitée strictement comme une opération de compte de patrimoine. Toutefois, dans la présentation préconisée par le MSFP 2001, le solde de gestion est calculé conformément aux dispositions des GAAP, et l'acquisition d'actifs non financiers est alors déduite du solde de gestion pour donner le solde capacité/besoin de financement.

⁵⁰ Dans certains cas, il peut arriver qu'une compagnie pétrolière nationale conclue un accord de partage de la production avec un investisseur privé. Ce type d'accord constitue une concession de droits d'utilisation d'une ressource publique et, à ce titre, il devrait respecter les mêmes exigences de transparence.

plus du contrat modèle qui ne fournit que des informations limitées. Les paramètres clés du CPP devraient tous être portés à la connaissance du public au même titre que les taux d'imposition, les exemptions et les déductions, en particulier lorsque le CPP est l'instrument central du régime budgétaire. Pour en savoir plus, consulter le code de transparence des recettes des ressources naturelles du FMI.

100. La clarté et l'accessibilité des procédures d'attribution de permis sont des conditions essentielles pour assurer la transparence au cours de toutes les phases de la mise en valeur des ressources naturelles. L'adjudication publique dont les procédures sont clairement définies et pour laquelle on utilise des soumissions cachetées constitue la pratique optimale; elle sert de base au processus d'émission de permis d'exploitation dans la plupart des économies avancées. Les accords négociés, plus communs dans le secteur minier, se caractérisent par l'absence de soumissions cachetées et de délais fermes; et par le pouvoir discrétionnaire exercé par l'État en matière d'établissement des conditions d'exploitation et d'attribution des contrats. La transparence des finances publiques exige qu'on limite la complexité des accords définitifs et qu'on en divulgue intégralement les conditions. Les bonnes pratiques exigent que l'on prévoie à tout le moins la publication *a posteriori* des contrats octroyés et des conditions d'attribution⁵¹.

Gestion des engagements et des actifs

1.2.5 La gestion des engagements et des actifs publics, y compris la concession de droits d'utilisation ou d'exploitation d'actifs publics, doit s'appuyer sur des bases juridiques explicites.

101. Outre la fiscalité et les dépenses publiques, le cadre de gestion des finances publiques doit englober la législation primaire — par exemple, une loi sur le système budgétaire ou une loi sur la gestion de la dette couvrant l'ensemble des transactions entraînant une variation des actifs ou des passifs publics. Outre les exigences de la loi relatives à la gestion de la dette et des actifs, il convient d'adopter des règles relatives à la transparence de la gestion des obligations non liées à la dette, y compris le contrôle des garanties de l'État, les régimes de retraite par répartition, les arriérés et toute autre obligation contractuelle de l'État. Ces dispositions en matière de fourniture d'informations sont examinées en détails au chapitre III (pratique 3.1.5).

Gestion de la dette

102. La législation relative à la gestion de la dette doit donner clairement à une seule personne — habituellement le ministre des finances — le pouvoir de choisir les instruments requis pour l'emprunt; d'élaborer une stratégie de gestion de la dette; de définir les limites de la dette (si aucune n'est définie par la loi) en appliquant habituellement une stratégie propre à en assurer la viabilité; de mettre sur pied une organisation responsable de la

⁵¹ L'Égypte fournit un exemple d'application de bonnes pratiques : tous les contrats sont portés à la connaissance du public, que l'attribution des permis fasse l'objet d'accords négociés ou d'un processus d'adjudication.

gestion de la dette et d'en surveiller les activités (qu'elle fasse partie intégrante du ministère ou qu'il s'agisse d'une entité séparée) et d'établir des dispositions réglementaires portant sur la gestion de la dette. Le pouvoir d'octroyer des garanties de l'État doit être attribué par la loi à une seule personne — habituellement le Ministre des finances ou le Directeur de l'organisation chargée de la gestion de la dette — et faire l'objet de conditions clairement énoncées. Dans certains pays, le pouvoir législatif doit approuver toutes les garanties de l'État. La loi doit définir le rôle d'agent financier de l'État que remplit la banque centrale, pour éviter toute confusion entre l'émission des bons du Trésor et les opérations de politique monétaire. Tous les prêts doivent être crédités à un compte bancaire géré par le Ministère des finances, les engagements contractés et les conditions des prêts devant être divulgués intégralement. Pour assurer la transparence des finances publiques, la législation doit exiger la publication de rapports annuels — ou, si possible, plus fréquents — sur l'encours de la dette et les flux d'endettement, y compris des données sur la dette garantie par l'État, à l'intention des autorités législatives et du public. La pratique optimale consiste à exiger un audit annuel des opérations de gestion de la dette effectué par un cabinet d'audit externe⁵².

103. La législation sur la dette publique doit couvrir toutes les opérations de dette et les garanties y afférentes, y compris celles données par les collectivités territoriales; les fonds extrabudgétaires et les sociétés publiques. Comme il peut s'avérer difficile de contrôler les dettes contractées par ces autres entités, certains pays évitent ce risque budgétaire en leur interdisant simplement de contracter des dettes, à l'exception possible de la rétrocession des prêts de l'administration centrale. Certains pays, comme les États-Unis, appliquent une politique crédible de «non-renflouement» des collectivités territoriales par l'administration centrale. D'autres exigent l'autorisation de l'administration centrale pour les transactions créatrices d'endettement, ou fixent des limites pour la dette qui peut être contractée pas les autorités infranationales ou par d'autres entités publiques. Une loi sur la dette publique (ou une autre loi primaire) devrait définir clairement toutes les limites imposées aux autorités publiques infranationales, aux fonds extrabudgétaires et aux sociétés publiques, et devrait également couvrir le contrôle de ces limites (par le biais de textes réglementaires de rang inférieur).

104. La transparence des finances publiques exige que la gestion de la dette publique bénéficie d'un fondement juridique appuyé par des règlements d'application clairs. La réglementation peut prendre la forme d'un manuel officiel de procédures ou d'autres instructions traitant en détails du processus de gestion de la dette, des contrôles opérationnels et des modalités de communication des données. Elle peut porter sur les restrictions s'appliquant, par exemple, aux types d'instruments autorisés pour la gestion de la dette, aux paramètres de risque et à la teneur de la stratégie de gestion de la dette à moyen terme; les méthodes d'analyse des éléments de passif éventuels; le risque des garanties de l'État mises en jeu; ainsi que sur les normes comptables habituelles et les exigences relatives aux rapports et aux audits. Si la législation établit des limites à la dette garantie, il est essentiel que la réglementation fournisse des critères clairs d'évaluation et d'approbation de ces garanties.

⁵² Il est recommandé que les pratiques de gestion de la dette s'inspirent des directives du FMI relatives à la gestion de la dette publique (2003c).

105. Le règlement doit également définir les responsabilités du service de gestion de la dette — une organisation distincte ou faisant partie intégrante du Ministère des finances ou de la banque centrale — dont l'objectif sera clairement énoncé et consistera notamment à minimiser les coûts du service de la dette tout en adoptant des mesures pour gérer les risques connexes. Le dirigeant de cette organisation pourrait se voir confier par le ministre des finances la tâche de gérer les dettes intérieure et extérieure. Dans d'autres pays, comme au Royaume-Uni et en Irlande, l'organisation chargée de gérer la dette est indépendante et dispose de pouvoirs étendus; le contrôle exercé par les autorités législatives prend la forme d'examens *a posteriori*.

Gestion des actifs

106. Les pays qui accumulent des actifs financiers en investissant le produit de l'épargne doivent impérativement se doter d'une stratégie claire et transparente de gestion de ces actifs⁵³. Les pays qui disposent d'actifs importants en ressources naturelles font face à des défis particuliers en ce qui concerne la gestion de la dette et des actifs (voir l'encadré 6). Ils doivent énoncer clairement les objectifs de l'épargne — par exemple, stabilisation ou épargne pour les générations futures, ou autres considérations comme l'investissement à l'étranger visant à éviter une appréciation du taux de change. Les modifications apportées aux politiques de gestion des actifs doivent être claires et publiques. De plus, la fonction de gestion des actifs doit être conduite en vertu de directives d'investissement précises établies par le ministre des finances et communiquées au public. Ces directives doivent fixer des seuils de risque, et préciser les types d'actifs et la composition géographique ou monétaire des actifs financiers. En outre, il y a lieu de communiquer des informations sur les moyens qui seront pris pour faire en sorte que les gestionnaires soient comptables de leurs actes — par exemple, par le biais d'une comparaison avec un portefeuille de référence. Le public doit également pouvoir connaître le total des actifs financiers sous gestion et le rendement des investissements. L'organisme ou l'entreprise chargée de la gestion des actifs doit enfin être soumis à un audit externe.

107. Les actifs corporels doivent être recensés, et les ventes et les achats contrôlés de manière que le stock d'actifs corporels soit connu en tout temps. Dans la comptabilité d'exercice, le compte de patrimoine doit inclure les actifs non financiers. La valeur de ces actifs pose des problèmes de transparence particuliers qui sont examinés au chapitre III.

⁵³ Le Fonds de pension public - Global de la Norvège constitue une pratique optimale en matière de transparence de la gestion d'actifs. L'encadré 6 du *Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles* fournit des détails supplémentaires sur la gestion des actifs ainsi que sur la communication des données et les audits les concernant.

Encadré 6. Autorité sur les actifs en ressources naturelles et sur les emprunts liés aux ressources

L'intervention de l'État dans la gestion des ressources naturelles doit être clairement balisée par la loi, et le pouvoir de concéder des droits d'exploration, de production de vente et d'achat de ces ressources devrait être bien défini par les lois, règlements et procédures couvrant toutes les phases de la mise en valeur des ressources naturelles. Le Guide fournit des directives détaillées à ce sujet.

Les actifs financiers, y compris ceux liés à l'épargne et à l'investissement des recettes dégagées des ressources naturelles, doivent soumis à des règles claires de divulgation, qu'ils soient détenus par un organisme public, un fonds extrabudgétaire ou une société publique. Ils doivent être considérés comme une partie intégrante des actifs financiers globaux de l'État, et doivent être communiqués comme faisant partie du bilan consolidé de l'État, si un tel bilan existe.

Le droit d'emprunter à des fins publiques doit relever de l'autorité d'un ministère (habituellement, le ministère des finances). Les pays riches en ressources naturelles risquent également de devoir faire face à des défis supplémentaires liés au contrôle et à la transparence des actifs financiers et des passifs puisqu'il peut arriver que des prêts soient accordés sur la base de garanties de production future. Les conditions de tels prêts ont tendance à être négociées, et ne sont généralement pas divulguées au public. Par ailleurs, il peut arriver que la décision d'emprunter ne soit pas assujettie aux règles de contrôle habituelles. La transparence des finances publiques exige que le cadre juridique comporte des règles adéquates de divulgation et de surveillance pour l'ensemble des emprunts, et que des organes de surveillance comme la Cour des comptes jouissent de l'autorité et des capacités voulues pour appliquer la loi. Ces obligations doivent s'appliquer également à tout emprunt ou à toute garantie d'emprunt par une CEN.

II. PROCESSUS BUDGÉTAIRES OUVERTS

108. Le processus budgétaire et les informations contenues dans les documents budgétaires sont essentiels à la transparence des finances publiques. Le budget annuel est, presque sans exception, le principal instrument de la politique de finances publiques. C'est par son intermédiaire que les autorités publiques présentent leurs projets de dépenses et indiquent par quels moyens ils seront financés, dans le contexte d'un énoncé explicite de leurs objectifs stratégiques. Parallèlement à la budgétisation par ligne des dépenses établie par les services administratifs et qui fournit l'essentiel des informations nécessaires aux autorités législatives pour examiner et approuver les dépenses, l'État utilise le budget afin de dévoiler les détails de ses proposition de recouvrement de recettes et d'emprunts, pour les insérer dans leur contexte historique, et expliquer comment elles l'aideront à atteindre ses objectifs.

109. L'information fournie à l'occasion du budget annuel doit couvrir l'ensemble des activités budgétaires, indépendamment de l'accord institutionnel en vertu duquel elles sont réalisées. Il n'est possible de mesurer avec exactitude la compatibilité de l'utilisation des ressources publiques avec les objectifs politiques et les programmes annoncés que si des éléments comme les fonds extrabudgétaires, les opérations quasi-budgétaires et les dépenses

fiscales sont intégrés dans la présentation du budget. Les informations sur la manière dont le budget est préparé et exécuté, y compris sur le rôle de documents comme les circulaires budgétaires, doivent également être immédiatement disponibles. Le chapitre III décrit plus en détail le type d'informations requises pour assurer la transparence des finances publiques, y compris les présentations fonctionnelles et économiques. Seules certaines de ces informations seront évoquées dans le présent chapitre.

110. Bien que les principes et pratiques exposés dans le présent chapitre soient décrites avant tout dans le contexte des activités de l'administration centrale, ils sont également pertinents pour les autorités publiques infranationales qui ont des compétences en matière d'imposition et de dépenses, reçoivent ou effectuent des transferts à l'administration centrale, et pourraient elles-mêmes jouir de la capacité d'emprunter. La transparence exige à la fois que l'administration centrale dispose d'informations suffisantes pour s'acquitter de ses responsabilités — élaboration des politiques budgétaires générales et des politiques macroéconomiques et évaluation des répercussions de ces politiques sur son propre budget et sur le reste du secteur public — et pour rester comptable de ses actions. Dans la même veine, les dispositions relatives à la communication des informations dont il est question au chapitre III s'appliquent également, dans une large mesure, aux administrations publiques infranationales.

111. Les principes et pratiques concernant la transparence du processus budgétaire se rapportent à la documentation budgétaire, à la présentation du budget, aux procédures d'exécution du budget, ainsi qu'à la publication d'informations sur les finances publiques et aux audits. Plusieurs des bonnes pratiques de l'OCDE en matière de transparence budgétaire s'attachent particulièrement à ce pilier du Code; nous y faisons référence lorsqu'elles suppléent aux bonnes pratiques décrites dans ce pilier⁵⁴.

Processus de préparation du budget

2.1 La préparation du budget doit suivre un calendrier établi et obéir à des objectifs de politique budgétaire et macroéconomique bien définis.

112. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) le calendrier budgétaire; 2) le cadre à moyen terme; 3) les nouvelles mesures; 4) la viabilité et les risques budgétaires; 5) la coordination des activités extrabudgétaires.

113. Les exigences fondamentales, en vertu de ce principe, consistent à faire en sorte

⁵⁴ Le lecteur souhaitera peut-être aussi consulter les lignes directrices sur la gestion des dépenses publiques à l'adresse <http://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/index.htm> ainsi que le Manuel de gestion des dépenses publiques de la Banque mondiale à l'adresse http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/1998/06/01/000009265_3980728144519/Rendered/PDF/multi_page.pdf

- qu'un projet de budget réaliste soit présenté à la législature conformément à un calendrier prescrit à l'avance;
- que les coûts et les effets vraisemblables des nouvelles mesures de dépense et de recouvrement des recettes soient clairement exposés;
- qu'un cadre budgétaire pluriannuel cohérent fondé sur des hypothèses économiques réalistes soit proposé.

Calendrier budgétaire

2.1.1 Il faut établir un calendrier budgétaire et y adhérer. Il faut prévoir des délais suffisants pour permettre aux autorités législatives d'examiner le projet de loi de finances.

114. Un calendrier budgétaire fiable, accessible au public, et la mise en place de procédures y afférentes auxquelles le pouvoir exécutif adhère rigoureusement constituent des éléments importants d'un processus transparent de préparation du budget. Cela aide à assurer un accès complet et équitable au processus budgétaire. Toutefois, il ne s'agit pas d'interdire à l'exécutif la possibilité de délibérer sérieusement de la question et de prendre des décisions bien pesées avant de soumettre tous les éléments du projet de budget à l'examen de l'organe législatif et du public. Cela est particulièrement important lorsqu'il s'agit de modifier la politique fiscale. Toutefois, il devrait être possible de prédire le moment où les propositions de l'exécutif — sous forme de document de consultation, d'ébauche ou de document définitif — seront portées à la connaissance du public. Normalement, le projet de budget devrait lui-même être rendu public lorsque l'organe exécutif soumet son budget aux fins d'approbation par les autorités législatives.

115. Dans ses lignes directrices, l'OCDE recommande de présenter un rapport pré-budgétaire à l'organe législatif et de le publier au plus tard un mois avant la présentation du budget annuel. Ce rapport doit indiquer les objectifs économiques et budgétaires à moyen terme des pouvoirs publics, ainsi que le total des recettes, des dépenses, du déficit ou de l'excédent, et de la dette⁵⁵; il peut être utile à l'organe législatif et au public dans leur examen de la stratégie et des objectifs globaux de finances publiques.

116. La portée des changements apportés par l'organe législatif au projet de budget qui lui est soumis peut varier en fonction du type de système politique. Néanmoins, en règle générale, le projet de budget détaillé doit être présenté à l'organe législatif dans un délai suffisant pour permettre une délibération sérieuse — notamment par les comités et les sous-comités, le cas échéant — avant l'expiration des délais prescrits par la loi pour l'adoption de

⁵⁵ En **Afrique du Sud**, une déclaration de politique budgétaire à moyen terme est présentée au Parlement jusqu'à quatre mois avant la soumission du budget. Elle fait état des hypothèses macroéconomiques, des affectations de crédits proposées en faveur des provinces, de la classification fonctionnelle prévue des dépenses et de la part qu'il est envisagé de donner aux dépenses en capital et aux dépenses courantes. Pour un examen de la phase de consultation précédant la présentation du budget au **Canada**, voir OCDE (1999).

la législation correspondante. Dans ses lignes directrices, l'OCDE recommande que le projet de budget soit présenté à l'organe législatif au moins trois mois avant le début de l'année budgétaire, et que le budget soit approuvé avant le début de l'année budgétaire⁵⁶. Lorsque les autorités publiques infranationales sont appelées à jouer un rôle, le calendrier de préparation du budget établi à leur intention doit prévoir des délais suffisants pour les consultations; il convient par ailleurs de prévoir la communication en temps utile des informations nécessaires à la conduite du processus budgétaire de l'administration centrale.

Cadre de politique budgétaire à moyen terme

2.1.2 Le budget annuel doit être réaliste et être préparé et présenté dans un cadre global de politique macroéconomique et budgétaire à moyen terme. Les objectifs budgétaires et les règles budgétaires éventuelles doivent être clairement énoncés et expliqués.

117. Le budget est établi dans une perspective annuelle, mais il importe qu'il s'inscrive dans une politique budgétaire globale et viable à long terme. La documentation budgétaire doit à tout le moins indiquer comment le budget annuel de l'État aidera ce dernier à réaliser ses objectifs plus généraux concernant les finances des administrations et du secteur public, ainsi que ses objectifs à long terme en matière de déficit et d'endettement. Ce type d'exposé sera plus utile s'il inclut des précisions quantitatives sur les finances des administrations ou du secteur public et sur les perspectives budgétaires à long terme. Cette information doit en général être présentée dans un document de référence qui fait partie de la documentation budgétaire⁵⁷.

Budgets réalistes

118. Le réalisme d'un projet de budget dépend de l'effet combiné d'une gamme de facteurs. En particulier, il est crucial que le cadre macroéconomique sous-jacent soit fondé sur un ensemble d'hypothèses plausibles et compatibles les unes avec les autres, qui ont une chance raisonnable de se réaliser et qui ne sont pas exposées aux distorsions. De telles conditions permettront d'établir des projections fiables des coûts budgétaires des obligations

⁵⁶ Les pratiques en vigueur concernant les délais prévus pour l'examen du budget par l'organe législatif varient d'un pays à l'autre. La période d'un mois actuellement prévue en **Albanie** est jugée trop courte par les législateurs et une nouvelle loi est en préparation pour la porter à au moins deux mois. La **Bulgarie**, la **Croatie** et l'**Indonésie** consacrent de six à huit semaines à cet examen, tandis que la **Colombie** et **Chypre** lui consacrent trois mois. Dans la plupart des pays développés, la période d'examen est d'au moins trois mois. Dans beaucoup de pays, la période allouée à l'examen du budget par les autorités législatives est protégée par des dispositions qui assurent le maintien des financements au cas où le budget ne serait pas adopté avant le début de l'exercice.

⁵⁷ Dans la **RAS de Hong Kong**, la documentation sur le budget annuel expose clairement les objectifs de la politique de finances publiques et donne des précisions sur sa viabilité à moyen terme (voir le RONC consacré à la transparence des finances publiques de la **RAS de Hong Kong**, paragraphe 32). En **Moldavie**, le cadre de dépenses à moyen terme et le budget annuel de l'État comportent tous deux un énoncé des objectifs de politique budgétaire (voir le RONC consacré à la transparence des finances publiques de la **Moldavie**, 2004, paragraphe 36).

assignées par la loi aux autorités publiques comme l'assurance-chômage et d'autres programmes sociaux. Les projections de recettes doivent être réalistes, c'est-à-dire conformes aux tendances récentes, et la contribution des nouvelles mesures ou des améliorations administratives doit être crédible (encadré 7). Les conséquences des politiques et programmes antérieurs et nouveaux et celles de tous les fonds extrabudgétaires, des dépenses budgétaires importantes et des activités quasi-budgétaires doivent être pleinement prises en compte.

119. Il importe particulièrement de ne pas établir les coûts prévisibles des programmes en se fondant sur des «objectifs» du type de ceux qui sous-tendent parfois les plans de développement pluriannuels. Pour ce qui concerne les cadres de politiques macroéconomiques à court et à moyen terme, il faut utiliser des hypothèses réalistes afin d'établir les projections centrales autour desquelles pourront s'articuler une gamme d'autres scénarios sur lesquels s'appuiera l'analyse de sensibilité et de viabilité.

Cadres à moyen terme

120. Le budget annuel doit être préparé et présenté dans un cadre macroéconomique quantitatif à la fois exhaustif et homogène à moyen terme. La forme la plus simple d'un tel cadre, souvent appelée «perspectives budgétaires à moyen terme», comprend généralement des estimations sans contraintes de l'incidence des politiques en vigueur à moyen terme. Pour adapter cette démarche à l'élaboration d'un cadre budgétaire à moyen terme (CBMT), il convient en plus d'établir un énoncé complet des objectifs de la politique de finances publiques à l'aune desquels les résultats budgétaires pourront être évalués. Ces objectifs doivent en particulier favoriser le maintien de la stabilité macroéconomique et de la viabilité des finances publiques, et doivent être intégrés dans des projections macroéconomiques à moyen terme réalistes et cohérentes. Dans ce contexte, il importe d'établir une interface solide entre la planification ou le cadre de développement des autorités à l'échelle nationale (par exemple, document de stratégie de réduction de la pauvreté — DSRP) et le budget à moyen terme.

121. Les cadres budgétaires à moyen terme (CBMT) et les cadres de dépenses à moyen terme (CDMT) vont encore plus loin. Les définitions de ces deux démarches varient selon les institutions et les auteurs. Pour les fins du présent exposé, nous considérerons que le CBMT englobe les projections des dépenses et recettes des divers services dépensiers qui répartissent les ressources conformément aux priorités stratégiques et au cadre budgétaire à moyen terme. Le CDMT pousse l'analyse des dépenses encore plus loin grâce à un calcul plus détaillé des coûts par secteur et à des mesures des résultats (incluant éventuellement une budgétisation fondée sur les activités et les résultats). Il prévoit notamment l'élaboration de profils de dépenses désagrégées à moyen terme, y compris (dans les versions plus avancées) l'établissement détaillé des coûts et des mesures des résultats pouvant faire l'objet d'un suivi au niveau agrégé et sectoriel.

Encadré 7. Prévisions des recettes

Il existe quatre grandes méthodes de prévision des recettes :

Taux effectif. Cette méthode consiste à multiplier, pour chaque impôt, la prévision de la base imposable par le taux d'imposition effectif correspondant. On calcule ce taux en divisant les recouvrements de la dernière période pour laquelle des données sont disponibles par la base imposable estimée. La transparence exige que des informations soient communiquées sur la manière dont le taux effectif est calculé, les hypothèses économiques qui sous-tendent les prévisions de la base imposable et tout ajustement fait pour tenir compte de l'évolution de l'un quelconque des facteurs susmentionnés.

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

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

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

122. Un avantage important d'un CBMT pour les pays en développement et les pays en transition est qu'il établit un lien entre le budget d'équipement et le budget de fonctionnement. Sans la coordination résultant d'un tel lien, les crédits prévus pour les coûts de fonctionnement et d'entretien liés aux dépenses d'investissement sont souvent insuffisants. Les pays qui entament à peine l'élaboration et la mise en vigueur d'un tel cadre seront uniquement en mesure, dans un premier temps, de produire des prévisions globales. Elles constitueront néanmoins un point de départ utile pour l'examen des modifications à apporter à moyen terme à la politique budgétaire. La pratique optimale est celle qui consiste à rendre public un cadre budgétaire à moyen terme exhaustif et mobile (portant sur trois à

Encadré 8. Cadres budgétaires à moyen terme

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

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

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

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

L'expérience acquise à ce jour permet de dégager les conclusions suivantes en ce qui concerne les CBMT :

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

Le CBMT offre un moyen mieux adapté et plus transparent d'élaborer, évaluer et exécuter la politique budgétaire, mais il sera surtout susceptible de se montrer efficace si les pouvoirs publics prennent un engagement réel, stable, transparent et notoire de contrôler les finances publiques. Dans beaucoup de cas, le CBMT doit en outre s'accompagner de réformes institutionnelles profondes, d'une volonté politique constante, de l'établissement – correctement échelonné – de meilleures prévisions, d'un calcul rigoureux des coûts pour les programmes et d'une gestion rigoureuse du budget.

cinq ans), un outil essentiel à la gestion des finances publiques⁵⁸. L'encadré 8 donne davantage de détails sur les cadres budgétaires à moyen terme.

123. Le CDMT reflète les priorités sectorielles et rend compte des coûts récurrents des projets d'investissement. Les autres éléments clés peuvent inclure les projections concernant les programmes de dépenses sociales importants, les paiements d'intérêts et les coûts projetés des grands projets d'investissement. L'intégration de ces éléments dans le processus budgétaire exige des changements fondamentaux dans la méthode d'élaboration des budgets. Les pays se trouvant à des stades divers de développement peuvent envisager divers modèles à cet égard. La mise en œuvre de modalités plus avancées devrait aller de pair avec le renforcement nécessaire des capacités administratives. Chaque nouvelle étape devrait s'appuyer sur la précédente, et prendre en compte les capacités du système budgétaire. Comme les versions plus avancées peuvent représenter une lourde tâche du point de vue tant administratif que politique, il importe que les améliorations apportées au cadre se fassent à un rythme adapté aux capacités globales de ce dernier⁵⁹.

124. Les cadres à moyen terme peuvent devenir encore plus importants dans le cas des pays riches en ressources naturelles. Ils devraient en particulier tenir compte du rythme envisagé d'exploitation des ressources naturelles et de la gestion des recettes dégagées de ces dernières, tout en restant compatibles avec la stabilité macroéconomique et avec les impératifs de viabilité. De tels cadres doivent en outre tenir particulièrement compte de la volatilité intrinsèque des flux de RRN et des problèmes intergénérationnels que peut poser l'exploitation de ces ressources non renouvelables.⁶⁰

Règles et lois sur la responsabilité en matière de finances publiques

125. Les règles de finances publiques sont des formes de restrictions imposées à la politique budgétaire (habituellement sanctionnées par la loi) à un niveau global (encadré 9). Parmi les exemples de règles de finances publiques numériques ou particulières, on peut mentionner l'exigence d'un budget équilibré, les limites imposées aux emprunts des

⁵⁸ En **Allemagne**, la loi sur les principes budgétaires, par exemple, requiert explicitement une planification financière pluriannuelle à tous les échelons des administrations publiques (voir le RONC consacré aux finances publiques de l'**Allemagne**, 2003, paragraphe 50). Au **Brésil**, la loi sur la responsabilité en matière de finances publiques exige de tous les niveaux de l'administration publique l'élaboration d'un cadre pluriannuel couvrant une période de trois ans (voir le RONC consacré aux finances publiques du **Brésil**, 2001, encadré 1).

⁵⁹ Un certain nombre de pays, y compris le **Brésil**, le **Chili**, la **RAS de Hong Kong**, les **Pays-Bas** et la **Slovénie**, ont intégré un cadre à moyen terme dans leur processus et leur documentation budgétaires (voir les RONC consacrés aux finances publiques du **Brésil** (2001, paragraphe 22), du **Chili** (2003, paragraphe 37), de la **RAS de Hong Kong** (2001, paragraphe 32), des **Pays-Bas** (2006, paragraphe 30) et de la **Slovénie** (2002, paragraphe 19)). En **Moldavie**, le cadre à moyen terme présente une analyse complète des finances publiques englobant les caisses d'assurance sociale et les administrations publiques centrale et infranationales (voir le RONC consacré aux finances publiques de la **Moldavie**, 2004, paragraphe 33).

⁶⁰ Voir le *Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles*.

administrations publiques centrales ou infranationales, ou les limites imposées au rythme autorisé de croissance des dépenses. Dans certains cas, l'emprunt public ne doit pas dépasser l'investissement public (une «règle d'or») ou le niveau autorisé du déficit budgétaire est limité (voir par exemple les critères de convergence en matière de finances publiques prévus par le *Traité de Maastricht* de l'Union européenne ou la «situation proche de l'équilibre» imposée par le *Pacte de stabilité et de croissance* de l'Union européenne).

126. En règle générale, il faut que de telles règles soient simples et transparentes pour assurer la communication efficace des objectifs de la politique des pouvoirs publics⁶¹. La transparence exige que les règles budgétaires soient clairement définies, et assorties d'exigences de communication clairement énoncées dès le départ pour faciliter la détection et la correction des problèmes de non conformité. La règle d'or, par exemple, laisse libre cours à l'interprétation de ce qui constitue un investissement public, et doit donc être appuyée par une nomenclature budgétaire claire. Si une «clause de sauvegarde» est incluse dans une règle (par exemple, dérogation lorsque la situation économique le justifie), les conditions de son application doivent être clairement définies. La publication des résultats de l'application des règles doit en outre être conforme aux autres pratiques du Code⁶².

127. La crédibilité des règles et des objectifs numériques dépend absolument du réalisme du budget et de la qualité de l'évaluation des aléas budgétaires et de l'analyse de sensibilité. La transparence exige par ailleurs également une stratégie claire au cas où les plafonds prescrits de dépenses ou de déficits viendraient à être dépassés. Diverses approches peuvent être retenues à cette fin, y compris la détermination des catégories de dépenses qui doivent être protégées et de celles qui peuvent être réduites pour assurer le respect des limites prescrites. Il est clair que l'efficacité des règles de finances publiques et des lois sur la responsabilité dépend essentiellement à la fois de la volonté politique et du soin apporté à l'élaboration du cadre.

Incidence des mesures budgétaires

2.1.3 Une description des principales mesures de dépenses et de recettes doit être fournie, en précisant leur contribution aux objectifs de politique économique. Des estimations doivent également être données sur leur incidence budgétaire présente et future et sur leurs répercussions économiques plus générales.

Chiffrage des nouveaux programmes de recettes et dépenses

128. Une description claire des programmes publics continus et des nouvelles initiatives envisagées, avec détermination soignée de leurs coûts, est un élément crucial de la

⁶¹ Des règles de finances publiques mal conçues ou appliquées d'une manière incohérente peuvent en effet réduire la transparence des finances publiques, notamment en favorisant l'adoption de mesures ponctuelles et la créativité comptable.

⁶² Pour de plus amples détails sur les règles de finances publiques, voir Kopits and Symansky (1998).

Encadré 9. Règles de finances publiques, lois sur la responsabilité en matière de finances publiques et lois sur la transparence des finances publiques

Au cours de la dernière décennie, plusieurs pays ont mis en œuvre des règles de finances publiques et des lois sur la responsabilité (ou transparence) des finances publiques afin d'améliorer la discipline budgétaire et l'efficacité de leurs politiques. Ces mesures favorisent en général la transparence des finances publiques en incitant les autorités à énoncer clairement les objectifs de leurs politiques et la façon dont elles comptent les réaliser, y compris en informant le public des aléas financiers. Ces lois peuvent en particulier aider à promouvoir l'appui du public pour l'assainissement des finances publiques en renforçant la crédibilité des politiques budgétaires et en augmentant la responsabilisation.

Règles de finances publiques autonomes

Les règles de finances publiques autonomes visent à accroître la crédibilité des politiques macroéconomiques en limitant les possibilités d'intervention discrétionnaire. Il peut notamment s'agir de l'obligation de présenter un budget en équilibre, et de limites de dépenses publiques et d'endettement. Par exemple, en vertu du *Traité de Maastricht*, les pays qui souhaitent adopter une monnaie unique pour l'Union européenne sont convenus de limites pour leurs déficits budgétaires et leur endettement ainsi que pour les emprunts à la banque centrale. La plupart des règles adoptées récemment sont motivées par la recherche d'un certain degré de transparence qui se traduit par des conventions comptables, des règles d'information et un cadre macroéconomique à moyen terme.

En élaborant leurs règles de finances publiques récentes, de nombreux pays émergents ont eu tendance à s'appuyer davantage sur des valeurs de référence numériques. Le **Chili** a mis en place une «règle de l'excédent structurel» qui vise à maintenir un excédent budgétaire ajusté conjoncturellement de 1 % du PIB dans les comptes de l'administration centrale. De plus, la loi oblige l'administration publique à expliquer tout écart des résultats budgétaires par rapport à ceux fixés par la règle de l'excédent. La règle fournit des directives *ex ante* utiles pour l'élaboration des plans de dépenses; l'objectif de dépenses sert à limiter les dépenses en cours d'exercice en fonction des prévisions actualisées et des mesures adoptées le cas échéant pour réduire les dépenses ou accroître les recettes. La **Bulgarie** impose un plafond pour la dette brute des administrations publiques par rapport au PIB dans ses *Lois sur la dette publique*. La **Moldavie** utilise la loi sur le budget annuel pour imposer des limites nominales aux dettes extérieure et intérieure qui peuvent être contractées au cours de l'exercice, et la *Loi sur les finances publiques locales* exige que les budgets infranationaux soient maintenus en équilibre.

Lois sur la responsabilité en matière de finances publiques

Un certain nombre de pays ont adopté des lois sur la responsabilité en matière de finances publiques (LRFP) en guise d'outils institutionnels permanents pour une promotion crédible, prévisible et transparente de la discipline budgétaire. Ces lois sont parfois désignées sous le nom de lois sur la transparence budgétaire. Adoptées d'abord par quelques pays industrialisés au cours des années 90, les lois de ce type ont récemment été mises en vigueur en Amérique latine, en Europe et en Asie. Les LRFP peuvent comprendre des règles de procédure, des règles numériques ou les deux à la fois.

Les règles de procédure visent en règle générale à renforcer la transparence, la responsabilité et la gestion budgétaires en définissant les attributs et les interactions des intervenants dans le processus budgétaire. Les LRFP exigent généralement des autorités publiques qu'elles s'engagent d'emblée à appliquer une stratégie de finances publiques vérifiable, habituellement pour une période de plusieurs années, et à publier régulièrement des rapports sur leurs résultats et sur les changements apportés à leurs stratégies.

Les LRFP de l'**Australie**, de la **Nouvelle-Zélande** et du **Royaume-Uni** accordent une grande importance aux procédures. Elles énoncent les principes d'une gestion budgétaire responsable et transparente, et les exigences à respecter en matière de communication des informations et de responsabilisation. Il n'y a pas de règles numériques dans la LRFP **australienne**. La LRFP adoptée par la **Nouvelle-Zélande** vise à maintenir la dette publique à des niveaux prudents en fixant des soldes de gestion appropriés. Le Code de stabilité des finances publiques du **Royaume-Uni** est complété par deux règles numériques qui ne font pas partie du code lui-même (la «règle d'or» qui exclut les emprunts visant à financer les dépenses courantes pendant le cycle, et la «règle de l'investissement durable» qui exige le maintien du ratio dette publique/PIB à un niveau prudent).

Les règles numériques sont destinées à servir de balises permanentes à la politique de finances publiques en proposant généralement un indicateur de la situation budgétaire globale. Les principaux types de règles numériques sont i) les règles concernant le déficit (budget en équilibre); ii) les règles sur l'endettement (plafonds); iii) les règles sur l'emprunt (**Chypre** interdit le financement par la banque centrale); et iv) les règles sur les dépenses (les **Pays-Bas** fixent des plafonds pour les dépenses totales et les principales sous-catégories de dépenses).

Les mécanismes qui visent à promouvoir le respect des règles sont essentiels à l'application des LRFP. Certains pays européens s'appuient à cette fin sur la crainte de perte de réputation, mais il peut dans certains cas s'avérer nécessaire d'adopter des mesures supplémentaires, y compris des sanctions institutionnelles ou personnelles pour inciter les organisations ou les fonctionnaires à se conformer aux règles prescrites, et d'en prévoir l'application automatique lorsque les objectifs budgétaires sont ratés ou que les procédures budgétaires ne sont pas suivies. La LRFP du **Brésil** offre un exemple de ce type d'approche.

discipline budgétaire. Les documents budgétaires nationaux doivent inclure un exposé des changements importants apportés à la politique budgétaire ainsi que de leurs effets attendus⁶³; ils doivent également inclure des estimations des incidences de chacun des nouveaux programmes sur les recettes et les dépenses pour l'exercice en cours (qui peuvent parfois dépendre étroitement du moment où ces changements sont apportés ou annoncés). On pourra ainsi connaître avec précision les raisons pour lesquelles les résultats s'écartent des prévisions en matière de dépenses et, partant, mieux déterminer les responsabilités dans la conduite de la politique de finances publiques. Il convient par ailleurs d'inclure des estimations de l'ampleur et des incidences actuelles et futures des dépenses fiscales ainsi que des incidences futures des nouveaux programmes, lesquelles risquent d'être amplifiées lorsque ces programmes fonctionneront à plein régime. Des problèmes pourraient par ailleurs se poser en ce qui a trait à la viabilité des programmes à moyen et à long terme.

129. Il importe également de tenir compte, dans tout examen des nouvelles mesures, des incidences sur les autorités publiques infranationales mesurées à l'aune des besoins en ressources et des compétences en matière de dépenses. La pratique optimale est celle qui consiste à publier les estimations des effets sur les finances publiques de toutes les propositions de loi de l'administration centrale, notamment des coûts qu'elles entraînent pour les échelons infranationaux des administrations publiques⁶⁴.

130. S'agissant des nouvelles mesures portant sur les recettes, il est important que les prévisions soient conformes aux tendances les plus récentes et aux hypothèses réalistes. Les politiques ayant trait aux dépenses fiscales doivent par ailleurs être bien comprises. Diverses méthodes de prévision des recettes sont décrites dans l'encadré 7. S'agissant des mesures concernant les dépenses, il convient de procéder à un chiffrage rigoureux pour distinguer les effets séparés des changements apportés aux politiques.

⁶³ La publication des mesures budgétaires au **Royaume-Uni** en est un bon exemple. En effet, le document du budget contient non seulement un tableau récapitulatif des nouvelles mesures budgétaires et de leurs effets estimatifs sur les finances publiques, mais aussi une annexe dans laquelle chaque mesure est présentée de façon plus détaillée. En **France**, les «crédits ouverts au titre des services votés» se distinguent clairement de ceux qui sont ouverts au titre des «mesures nouvelles». Cette distinction est requise par la loi budgétaire organique, en vertu de laquelle les services votés font l'objet d'un vote unique au Parlement, alors que les mesures nouvelles sont assujetties à un processus de vote compliqué (voir le RONC consacré aux finances publiques de la **France**, 2000, paragraphe 13). Aux Pays-Bas, les coûts budgétaires des nouveaux projets sont indiqués séparément dans le processus et les documents budgétaires (voir le RONC consacré aux finances publiques des **Pays-Bas**, 2006, paragraphe 34).

⁶⁴ Aux **États-Unis**, le Congressional Budget Office (CBO) est tenu par la loi d'informer l'organe législatif des coûts estimatifs de la proposition de loi fédérale pour les États et les administrations locales (ainsi que pour le secteur privé), et de la base d'estimation de ces coûts. Voir <http://www.cbo.gov>

Répercussions économiques plus générales

131. L'efficacité des nouvelles politiques ou des nouvelles mesures de promotion des politiques existantes peut varier. Leur champ d'action risque d'être plus vaste que prévu, et elles risquent d'influer sur des personnes ou des groupes de personnes autres que ceux auxquels elles sont destinées. Les réformes visant à réduire les déficits budgétaires et à améliorer stabilité macroéconomique ou à accroître l'efficacité peuvent avoir des effets différents sur divers groupes de revenus ou groupes sociaux, et pourraient nuire ou profiter à certains groupes vulnérables ou à faible revenu plus qu'à d'autres. Il est important, pour les besoins de la transparence, qu'une certaine évaluation de ces incidences soit comprise dans les documents budgétaires.

132. L'analyse d'impact sur la pauvreté et la situation sociale (AIPS) est une analyse de l'impact des politiques et de leurs réformes sur la répartition des revenus et sur le bien-être de divers groupes de la société qui met l'accent sur les pauvres et les personnes vulnérables. Des analyses semblables peuvent porter sur d'autres effets (par exemple, ceux sur l'environnement) et viser des couches différentes de la population. Diverses méthodes sont envisageables, de l'analyse la plus simple aux techniques économétriques plus complexes (encadré 10). La bonne pratique exige que la documentation budgétaire comporte au moins une analyse simple des impacts différentiels des nouvelles politiques et mesures.

Viabilité des finances publiques et aléas budgétaires

2.1.4 La documentation budgétaire doit comprendre une évaluation de la viabilité du budget dans la durée. Les principales hypothèses sur l'évolution de la situation et des politiques économiques doivent être réalistes et clairement énoncées, et elles doivent être accompagnées des résultats d'une analyse de sensibilité.

Analyse de la viabilité de la politique de finances publiques

133. Tous les pays doivent fournir des indications sur la viabilité de la politique de finances publiques, même si la profondeur de cette analyse et la méthode retenue pour la réaliser risquent de varier considérablement. La politique de finances publiques n'est pas jugée viable si les politiques en vigueur risquent de porter la dette à un niveau excessif.

Encadré 10. Analyse d'impact sur la pauvreté et la situation sociale

Pour élaborer des stratégies efficaces, il convient de bien connaître les impacts des interventions sur différents groupes de la société. L'*analyse d'impact sur la pauvreté et la situation sociale (AIPS)* est une analyse de l'impact des réformes des politiques sur la répartition des revenus et sur le bien-être de divers groupes de la société qui met l'accent sur les pauvres et les personnes vulnérables. L'AIPS permet :

- d'analyser les liens entre les réformes politiques et leur impact sur la pauvreté ou sur des groupes particuliers de la société;
- d'examiner explicitement les compromis possibles entre les diverses réformes en tenant compte de leurs impacts sur la répartition des revenus;
- d'accroître les impacts positifs des réformes et d'en minimiser les impacts négatifs;
- de déterminer les mesures d'atténuation et les systèmes de gestion du risque utilisables;
- d'évaluer les risques des réformes politiques.

Bien qu'aucune méthode particulière n'ait été retenue pour analyser les impacts d'une politique sur la pauvreté et la situation sociale, il est possible d'identifier les éléments clés d'une bonne pratique en matière d'AIPS. Il s'agit en particulier de déterminer :

- les groupes qui seront touchés d'une manière positive ou négative;
- les mécanismes de mise en œuvre de la réforme en question;
- les principaux canaux de transmission (emploi, prix, accès aux biens et services, actifs, transferts et impôts);
- les hypothèses sur lesquelles peut être fondée l'estimation de l'ampleur et de la direction attendues de l'impact sur les groupes principaux;
- les risques importants qui pourraient influencer sur l'effet attendu de la réforme.

Il existe diverses définitions de l'AIPS. La plus fondamentale correspond aux cas où les conséquences sociales des programmes sont examinées, ne serait-ce que sur une base qualitative. Toutefois, dans beaucoup de cas, le terme AIPS fait référence aux cas où l'analyse s'appuie sur des études rigoureuses. Il peut notamment s'agir d'une *analyse de l'incidence* qui met généralement l'accent sur l'impact des changements apportés aux politiques fiscales et de dépenses publiques sur le revenu ou le bien-être des ménages et qui a souvent recours à des méthodes économétriques. On utilise parfois des *modèles d'équilibre général calculables* pour prendre en compte les liens fondamentaux qui existent entre les structures de production, les revenus de divers groupes et les tendances de la demande. Les modèles fondés sur des *multiplicateurs de la matrice de comptabilité sociale* offrent un système global, flexible et cohérent d'organisation des comptes sociaux et nationaux d'un pays sur une période de temps donnée.

134. Il peut être difficile de définir ce qui constitue un endettement excessif et, en particulier, un ratio excessif de la dette au PIB⁶⁵. Une méthode courante consiste à appliquer une règle simple stipulant, par exemple, que le ratio d'endettement ne doit pas augmenter ou dépasser une certaine limite, laquelle pourra dépendre de la crédibilité extérieure d'un pays ou de ses politiques, ou de la profondeur de ses marchés de la dette. La viabilité des finances publiques doit être évaluée en fonction des spécificités du pays, compte tenu de ce que l'on peut savoir des conséquences des politiques de finances publiques passées et futures et des réactions du marché à ces politiques. À cet égard, les informations sur le classement de la dette souveraine du pays, et l'évolution de ce classement au cours des dernières années, donnent des indications utiles sur la viabilité de ses finances.

135. Sur le plan technique, l'évaluation de la viabilité des finances publiques consiste à décomposer la variation du ratio d'endettement pour isoler les éléments suivants : le solde primaire (solde global moins paiements d'intérêts), le taux d'intérêt sur la dette, le taux de croissance de l'économie et le stock de la dette initial⁶⁶. Du point de vue de la politique budgétaire, l'élément principal à considérer est la variation du solde primaire requise pour atteindre l'objectif fixé en matière de dette (en partant d'un ratio d'endettement jugé excessif) ou maintenir l'endettement au-dessous du plafond fixé dans un délai déterminé. Cet élément est un indicateur de l'ajustement budgétaire à opérer pour assurer la viabilité des finances publiques. Bien sûr, ce qui intéresse davantage le décideur, c'est l'ajustement discrétionnaire à effectuer, et il importe donc, dans le court à moyen terme, de distinguer les fluctuations cycliques des agrégats budgétaires des variations structurelles fondamentales⁶⁷.

136. Les questions associées à la viabilité à moyen et long termes peuvent devenir encore plus importantes pour les pays qui tirent des revenus importants des ressources naturelles. Les périodes caractérisées par une hausse des cours des produits de base ont tendance à encourager des engagements de dépenses budgétaires qui ne peuvent rester viables lorsque les cours retombent au niveau tendanciel ou à un niveau inférieur, et ce type de tendance peut s'avérer particulièrement difficile à évaluer. De plus, l'étude de la viabilité des finances publiques de ces pays doit également prendre en compte le caractère non renouvelable des ressources naturelles ainsi que la volatilité intrinsèque des cours des produits de base.

⁶⁵ *Operational Framework for Debt Sustainability Assessments in Low-Income Countries—Further Considerations*, FMI et Banque mondiale (mai 2005); et *Application du cadre de viabilité de la dette aux pays à faible revenu après la mise en œuvre de l'allègement de la dette*, FMI (novembre 2006).

⁶⁶ Il convient de tenir compte en outre des nouvelles dettes donnant lieu à des obligations qui peuvent être exclues des projections budgétaires de routine — telles que les passifs éventuels que l'État sera peut-être appelé à régler.

⁶⁷ Pour de plus amples détails sur les méthodes d'évaluation de la viabilité des finances publiques, notamment pour les pays où des conditions spéciales, comme l'existence de ressources minérales épuisables, influent sur l'évaluation, voir Chalk et Hemming (2000).

Hypothèses réalistes et analyse de sensibilité

137. Comme indiqué ci-dessus, le réalisme des hypothèses qui sous-tendent le cadre macroéconomique est une condition essentielle pour assurer le réalisme du budget dans son ensemble. Les hypothèses doivent donc être présentées d'une manière exacte dans les documents budgétaires, et être disponibles aux fins d'examen par des experts de l'extérieur. Il convient d'assurer la transparence des hypothèses concernant les prix et la production des ressources naturelles. On réduira ainsi les risques d'un optimisme excessif dans le choix des hypothèses servant au calcul de la croissance ou de l'inflation, ce qui compromettrait l'intégrité du processus budgétaire. Dans ce contexte, il importe, pour assurer la transparence, que les hypothèses retenues et les données utilisées aux fins de l'élaboration du cadre à moyen terme et de la préparation du budget tiennent compte, dans toute la mesure du possible, des plans de développement ou des documents-cadres de politique économique établis par les autorités (par exemple, DSRP). Il devrait par ailleurs exister un rapport transparent entre ces deux types de documents, et les différences entre les deux devraient être clairement expliquées.

138. S'agissant des ressources budgétaires, le ministère des finances fixe dans certains pays un objectif annuel de recouvrement à l'administration fiscale. Cette pratique mine la crédibilité des politiques de revenus et la transparence de l'ensemble du processus budgétaire.

139. L'examen des questions relatives à la viabilité s'attache au profil à plus long terme, tandis que l'analyse de sensibilité s'attache à la sensibilité des résultats budgétaires à court terme aux diverses sources de risques. Un des principaux aléas budgétaires a trait aux hypothèses macroéconomiques sur lesquelles repose le budget. Même si ces hypothèses sont réalistes et ont fait l'objet d'un contrôle externe, leur incertitude intrinsèque peut influencer sur l'exécution du budget. Les décideurs doivent donc comprendre clairement dans quelle mesure les variations plausibles des variables macroéconomiques risquent d'influer sur le budget et de le faire dévier de sa voie originale. Une croissance réelle moindre que prévu, par exemple, entraînera une baisse des recettes et une hausse du coût des programmes de protection sociale comparativement aux montants prévus dans le budget. Pour cette raison, dans les pays qui tirent d'importantes recettes de l'exploitation des ressources naturelles, l'analyse de sensibilité doit prendre en compte une gamme plausible de variations des prix des produits de base. Il est bien connu que les dépenses des nouveaux programmes pour l'exercice en cours sont difficiles à prévoir, et cette incertitude doit également être évaluée. Dans tous les cas, le budget sera plus réaliste s'il peut être démontré qu'il contient des allocations pour imprévus et qu'il s'accompagne d'un programme de mesures et de priorités particulières élaborées au cas où les recettes ou les dépenses s'écarteraient de la voie envisagée dans le budget.

Aléas budgétaires

140. Outre les variations des principales hypothèses macroéconomiques, il convient de prendre en considération d'autres sources d'aléas budgétaires, dont les plus importants sont les passifs éventuels. Il s'agit non seulement des cas où il existe un contrat ayant force exécutoire (garanties explicites), mais également de ceux où les circonstances permettent de présumer que l'État supportera les coûts — même en l'absence d'un contrat particulier à cet effet. D'autres exemples sont décrits dans l'encadré 11.

141. Les passifs éventuels explicites englobent une gamme d'instruments, y compris la garantie par l'État des prêts consentis aux sociétés publiques, la garantie des dépôts et les engagements statutaires prenant la forme d'allocations (par exemple, pensions ou prestations sociales). Les cautions sont des engagements par lesquels l'État assume des risques spécifiés. Par exemple, lorsqu'une société publique est privatisée, l'État fournit parfois à l'acheteur une caution contre certains risques — par exemple, protection contre le risque de poursuite en justice pour conditions préexistantes. Il est possible d'évaluer, dans une certaine mesure, le risque que ces engagements deviennent exigibles et le coût qu'ils représenteront; cette question est examinée au chapitre III. Les accords de partenariat public-privé sont en train de devenir une source de plus en plus importante de passifs éventuels; cette question est traitée en détail aux chapitres I et III.

142. Les prêts garantis par l'État consentis aux sociétés publiques constituent une source importante d'aléas budgétaires. Dans beaucoup de pays, les dettes cumulées des sociétés publiques — et notamment des services publics — constituent une source importante de risque. Lorsqu'il devient clair qu'une société publique est incapable de s'acquitter de ses obligations de remboursement, le prêt en question devrait être assimilé à une dette publique et à un passif explicite, plutôt qu'éventuel.

143. Les conséquences financières possibles des garanties implicites peuvent être aussi ou plus importantes que celles découlant des passifs éventuels explicites. Par exemple, même en l'absence d'une garantie explicite des dépôts, il est possible qu'on s'attende à voir l'État renflouer des banques commerciales, en particulier si on peut invoquer des précédents. Les prêts contractés par les sociétés publiques et par les administrations publiques infranationales peuvent constituer des passifs implicites semblables, même s'ils ne sont assortis d'aucune garantie de l'État. Il est important que ces passifs soient bien compris, contrôlés et, si possible, quantifiés. Même si les catastrophes naturelles et les besoins y afférents en matière d'assistance publique sont généralement considérés comme des événements imprévus, ils comportent dans beaucoup de cas un élément prévisible. Certains phénomènes naturels comme les sécheresses et les inondations sont récurrents, et le risque qu'ils posent devrait être évalué. Toutefois, la probabilité que l'État reçoive une demande d'aide d'urgence ou de secours en cas de catastrophe est plus difficile à quantifier. Plus généralement, il est essentiel, pour assurer la transparence du budget, de respecter les exigences de communications décrites dans l'encadré 11.

Encadré 11. Passifs éventuels

Les passifs éventuels découlent habituellement des garanties explicites ou implicites, y compris les engagements sanctionnés par une loi en vertu desquels l'État est tenu d'assurer un certain niveau de soutien financier. Nous présentons ci-dessous une brève classification des types de passifs éventuels les plus vraisemblables :

Passifs explicites

- Garanties des dépôts dans les banques commerciales et autres garanties de bilan
- Programmes d'assurance publique (récoltes, inondations)
- Garanties de prêts (pour les autres échelons de l'administration publique et les sociétés publiques)
- Garanties de taux de change
- Garanties de demande/recettes offertes dans le cadre des contrats en partenariat public-privé
- Programmes de dépenses sociales sous-financés
- Capital non appelé et autres obligations juridiques possibles
- Garanties émises à l'égard des risques liés aux responsabilités environnementales

Passifs implicites

- Renflouement des systèmes bancaires
- Couverture de la dette des entités privatisées
- Pertes au titre des investissements des régimes de retraite non garantis, des fonds pour l'emploi et des régimes de sécurité sociale
- Remise en état de l'environnement et aide à la suite d'une catastrophe
- Dettes des administrations publiques infranationales

Des états décrivant l'importance et la nature de tous les passifs éventuels doivent être inclus dans la documentation budgétaire, notamment :

- Objectif stratégique du programme de garantie
- Montant total des garanties, ventilées par secteur et par durée
- Bénéficiaires
- Probabilité d'appel de la garantie

La pratique optimale est celle qui consiste à publier des estimations quantitatives de l'incidence financière possible des garanties fondées sur leur probabilité d'appel.

Programmes budgétaires et objectifs de rendement

144. La transparence et la responsabilité en matière de gestion publique supposent que les présentations et les comptes budgétaires contiennent des énoncés clairs des objectifs des pouvoirs publics ainsi qu'une liste des postes de dépenses (comme dans la méthode

traditionnelle de budgétisation par ligne). Les résultats des politiques antérieures doivent également être mesurés à l'aune de leurs objectifs. Les méthodes modernes de budgétisation visent à identifier dans toute la mesure du possible les objectifs des activités des administrations publiques et à mesurer les produits et résultats par rapport à ces objectifs. Un élément important des premiers efforts entrepris dans ce sens est la classification des dépenses par catégories de «programmes», de «sous-programmes» et «d'activités», définies avec une spécificité d'autant plus grande que ces programmes et activités sont détaillés au regard d'un ensemble d'objectifs clairement exposés⁶⁸. Ainsi, les dépenses au titre d'un programme de «santé publique» pourront être liées à l'objectif général de promotion de la médecine préventive, tandis que les objectifs plus spécifiques seront définis dans des sous-programmes, par exemple un sous-programme de lutte contre le paludisme. La classification des activités des administrations publiques par programme est maintenant courante et son application sur une plus grande échelle contribuera à accroître la transparence. Il faut toutefois souligner qu'une classification par programmes complète, mais ne remplace pas, la classification administrative traditionnelle examinée dans la section suivante⁶⁹. Les éléments de la classification par programmes seront particulièrement importants pour les pays qui cherchent à identifier et suivre les dépenses destinées à réduire la pauvreté dans le cadre de programmes bénéficiant de l'appui de la communauté internationale⁷⁰.

145. Les récents efforts des économies avancées ont fait ressortir la nécessité de renforcer les pouvoirs et incitations donnés aux cadres hiérarchiques pour atteindre les résultats recherchés. Un certain nombre de pays s'emploient à mettre au point des systèmes perfectionnés de budgétisation et de comptabilisation axés sur les résultats (ou les réalisations) (encadré 12). Ces efforts sont très importants pour accroître la transparence des choix stratégiques et opérationnels effectués dans le cadre du budget de l'État. La pratique optimale est celle qui consiste à classer les opérations selon le type d'activité ou de produit, et selon le programme ou le résultat. Il y a lieu d'inclure dans la documentation budgétaire des informations détaillées, qu'elles soient de nature financière ou non, sur tous les produits/activités et programmes/résultats, ainsi que les informations correspondantes de

⁶⁸ Les **États-Unis** ont ouvert la voie au milieu des années 60 avec le système de rationalisation des choix budgétaires (RCB).

⁶⁹ Il importe de préciser que la classification des programmes diffère dans sa conception de la classification des fonctions des administrations publiques (CFAP, ou COFOG en anglais) proposée dans le MSFP 2001 étant donné que les objectifs des programmes publics peuvent être atteints au moyen d'opérations relevant de plusieurs domaines fonctionnels (par exemple, un sous-programme de lutte contre le paludisme peut comporter un volet éducatif, un volet drainage et un volet santé). Mais, dans la pratique, certaines classifications de programmes sont basées sur la CFAP pour les catégories les plus larges.

⁷⁰ Les **Pays-Bas** ont adopté la budgétisation/classification par programme en 2001 afin de fournir au parlement des documents budgétaires plus axés sur l'action des pouvoirs publics et plus transparents. Cette méthode consiste à articuler les budgets des ministères dépensiers autour d'objectifs stratégiques et de domaines de politique économique, et de les lier ensuite aux objectifs de réalisation (voir le RONC consacré aux finances publiques des **Pays-Bas**, 2006, paragraphe 48).

Encadré 12. Budgétisation fondée sur les résultats

La budgétisation axée sur les résultats (*performance budgeting*) est un ensemble de procédures ou de mécanismes conçus pour renforcer les liens entre les financements fournis aux entités du secteur public et les résultats obtenus grâce à l'utilisation d'informations officielles aux fins de la prise de décisions sur l'allocation des ressources¹. Elle englobe une large gamme de réformes budgétaires qui se distinguent l'une de l'autre par la façon dont elles mesurent les résultats et lient ces derniers au financement. Les objectifs parallèles de la budgétisation axée sur les résultats comprennent l'amélioration de l'efficacité de l'allocation et de la gestion des dépenses publiques, l'allocation étant peut-être prédominante dans les pays en transition ou en développement, et la gestion prenant le dessus chez les réformateurs précoces (Australie, Nouvelle-Zélande). Un des buts sous-jacents de ces réformes est d'autoriser une plus grande liberté de gestion à condition d'obtenir les résultats souhaités. Il existe divers modèles de budgétisation axée sur les résultats, notamment :

- la budgétisation par programme (fondée sur le système de rationalisation des choix budgétaires (RCB) mis en œuvre pour la première fois au cours des années 60), qui répartit les financements en fonction des programmes plutôt qu'en fonction des postes budgétaires, de manière à examiner et à financer ensemble les objectifs communs;
- l'analyse marginale (dont l'exemple le mieux connu est la budgétisation base zéro mise en œuvre par l'administration fédérale des États-Unis en 1976), qui décompose les programmes en étapes progressives (appelées «*decision packages*»), chacune étant classée en fonction de sa priorité de manière que les financements soient consacrés aux priorités principales;
- les systèmes qui cherchent à lier le niveau de financement budgétaire à des objectifs de réalisation — par exemple, en offrant des financements supplémentaires aux organisations qui acceptent de se fixer des objectifs plus ambitieux (les accords conclus par les services publics britanniques peuvent être considérés comme de bons exemples de tels systèmes);
- le financement calculé à l'aide d'une formule à partir des résultats escomptés ou des coûts requis pour obtenir ces résultats;
- le recours aux mesures incitatives qui lient les financements futurs accordés aux organisations à leurs résultats antérieurs afin de les motiver;
- le modèle de l'acheteur/fournisseur en vertu duquel les organisations reçoivent un «paiement» pour les résultats qu'ils obtiennent. Ce modèle est le produit de la combinaison du financement fondé sur une formule et du système fondé sur des mesures incitatives.

¹ Les définitions qui limitent la budgétisation axée sur les résultats à des mécanismes de financement conçus pour établir un lien clair entre le financement et les résultats à l'aide de mesures officielles des résultats sont trop étroites. L'information sur les résultats peut d'une manière plus générale constituer le point de départ des décisions, ou peut être utilisée de concert avec d'autres types d'informations.

l'exercice précédent⁷¹. L'accent est mis principalement sur la transparence au niveau global et sur l'établissement d'un cadre qui permettra de fournir des informations de plus en plus détaillées sur les effets des décisions budgétaires. Un grand nombre des méthodes employées dans les économies avancées exigent toutefois des ressources administratives considérables et risquent ainsi de ne pas être aussi prioritaires dans les pays moins riches en ressources ou dans les institutions moins développées. Mais, tous les pays sont en mesure de spécifier des objectifs clairs, au moins pour les principaux services fournis par les administrations publiques.

Coordination des activités budgétaires et extrabudgétaires

2.1.5 Dans le cadre global de la politique budgétaire il faut établir des mécanismes clairs de coordination et de gestion des activités budgétaires et extrabudgétaires.

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

147. La méthode de définition du budget est également déterminante. Bien que certains pays utilisent le mot «budget» pour désigner simplement l'ensemble des ouvertures de crédits votées pour l'année par l'organe législatif, ce concept est incomplet. Par ailleurs, même si les différents types d'opérations qui s'inscrivent en marge du processus de dotation annuel peuvent être désignées sous le nom d'opérations extrabudgétaires, et si certains fonds *extrabudgétaires* (par exemple, les caisses de sécurité sociale) sont traités différemment de la caisse générale de l'État, elles devraient être intégrées au processus budgétaire pour qu'il devienne possible d'établir la mesure dans laquelle l'ensemble des sources de financement et

⁷¹ Pour accéder à l'étude détaillée de ces questions à l'OCDE et aux sites des divers pays, il faut passer par le site de l'OCDE à l'adresse http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_37405_1_1_1_1_37405,00.html

des dépenses prévues sont conformes aux énoncés généraux et aux engagements de politique économique (encadré 13)⁷².

Encadré 13. Activités extrabudgétaires et transparence des finances publiques¹

Les activités extrabudgétaires sont des transactions effectuées par des entités de l'administration publique qui ne sont pas prises en compte par les lois de finances (d'affectation de crédits) des administrations centrale ou infranationales. On peut citer à titre d'exemple les institutions sans but lucratif non marchandes, financées en tout ou en partie par des transferts de l'État ou des recettes affectées; les transactions liées aux activités commerciales des organisations gouvernementales (redevances d'utilisation) qui ne sont pas incluses dans les recettes et dépenses prévues au budget de ces organisations; et les fonds de sécurité sociale qui sont déclarés «extrabudgétaires» sous prétexte que ces obligations et leur financement sont considérées comme des activités séparées et distinctes. Globalement, ces activités représentent souvent une part substantielle des dépenses budgétaires.² Les fonds extrabudgétaires sont habituellement créés par une loi qui en établit l'objet, le mode de financement et de gestion et d'autres caractéristiques. Ils peuvent être gérés par le Ministère des finances, des ministères dépensiers ou d'autres organismes dépensiers, ou peuvent également être complètement autonomes.

Les fonds extrabudgétaires peuvent nuire à la transparence en autorisant la prise de décisions en matière de dépenses à l'extérieur du processus budgétaire, et en faisant dévier l'affectation des ressources des orientations définies par les politiques annoncées. Étant entendu qu'un grand nombre de pays s'adonnent à divers types d'activités extrabudgétaires, il est important de promouvoir la transparence du rôle que ces activités jouent dans l'exécution des politiques des administrations publiques et d'assujettir ce rôle aux mêmes exigences de responsabilité que celles qui s'appliquent aux dépenses inscrites au budget. Les règles de transparence des finances publiques sont énumérées ci-après :

- Les activités extrabudgétaires doivent apparaître séparément dans la présentation du budget annuel ou dans une annexe, avec un énoncé de l'objectif visé ou de leur raison-d'être stratégique.
- Les activités budgétaires financées sur ressources extrabudgétaires doivent être intégrées au processus budgétaire, même si elles restent distinctes des affectations budgétaires, afin d'assurer un contrôle unifié de la politique de finances publiques et d'éviter des problèmes de coordination des dépenses. En règle générale, les ressources devant servir aux financements extrabudgétaires doivent être affectées par le biais du budget, et les dépenses doivent être soumises à l'approbation des autorités législatives, même si elles restent en marge du processus de dotation annuel.
- La réglementation et l'utilisation des fonds extrabudgétaires doivent être transparentes, et échapper à toute ingérence politique. Il convient à cette fin de publier régulièrement les principes régissant l'utilisation des fonds.
- Les fonds extrabudgétaires doivent être soumis à un audit et doivent publier des états financiers couvrant l'ensemble des encaissements et des décaissements et, le cas échéant, l'affectation et le rendement des actifs.
- La transparence exige i) que des rapports détaillés des activités extrabudgétaires soient inclus dans la documentation budgétaire, et ii) que les rapports sur les activités extrabudgétaires utilisent la même base que les rapports budgétaires (sur une base brute, les recettes étant séparées des dépenses aussi bien que du financement, avec une ventilation économique, fonctionnelle et administrative des dépenses).

¹ Allen et Radev (2006).

² Selon l'édition 2005 du *Government Finance Statistics Yearbook* du FMI, dans les pays qui utilisent des fonds extrabudgétaires, ce dernier secteur représentait jusqu'à 44 % des dépenses totales de l'administration centrale.

148. Même s'il peut y avoir des raisons valables de constituer des fonds indépendants du processus de dotation pour procéder à des affectations spéciales, le recours excessif à ces

⁷² Dans certains cas, les fonds extrabudgétaires sont établis en utilisant des recettes fiscales spécialement affectées à cette fin ou des recettes non fiscales.

dispositifs peut nuire à la transparence (ainsi qu'à la maîtrise et à la souplesse de la politique de finances publiques)⁷³. Il est donc important que les activités des fonds extrabudgétaires soient assujetties à la même discipline que les ouvertures de crédits. Des règles et règlements doivent être prévus en ce qui concerne le contrôle de la gestion des fonds extrabudgétaires, et la comptabilité de ces fonds et leur vérification doivent être compatibles avec le reste du budget. Même lorsque les ressources destinées aux organisations et aux fonds extrabudgétaires ne sont pas affectées dans le cadre du processus budgétaire, il est d'usage d'en faire état dans la *documentation* budgétaire. Pour cette raison, il est recommandé de faire état des fonds de sécurité sociale même si le MSFP 2001 en autorise la classification séparée de l'administration centrale.

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

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

151. L'utilisation des fonds extrabudgétaires — y compris pour les recettes liées aux ressources naturelles — peut nuire à la transparence et brouiller le lien qui existe entre les activités budgétaires et les objectifs stratégiques déclarés, notamment lorsque lorsqu'on accorde aux fonds créés l'autorité juridique de dépenses sans avoir à passer par les processus budgétaires normaux. Bien que l'on juge que le Fonds de pension public norvégien – Global est efficace et transparent, cette caractérisation s'explique par le fait qu'il fait partie d'une stratégie budgétaire cohérente dans un pays doté par ailleurs d'un cadre institutionnel

⁷³ L'affectation du produit de certains impôts aux fonds extrabudgétaires est courante lorsqu'il y a un lien étroit entre impôts et prestations; en mettant l'accent sur cette relation, il est parfois plus facile de faire accepter les impôts d'affectation spéciale que les impôts ordinaires. Par ailleurs, les opérations passant par les fonds extrabudgétaires sont normalement moins influencées par les considérations à court terme auxquelles est soumis le budget, et sont parfois même régies par une législation distincte. C'est le cas des caisses de sécurité sociale.

éprouvé, jouissant d'une longue tradition de transparence et d'une vaste assiette de revenus. Que le fonds extrabudgétaire ait ou non l'autorité juridique de décider de ses propres dépenses, le cadre juridique devrait exiger clairement que le but poursuivi par les dépenses soit clairement énoncé et soumis à l'examen du parlement. Les bonnes pratiques exigent que des projections des transactions soient soumises aux autorités dans le cadre du processus budgétaire, et que des comptes rendus détaillés des dépenses réelles ainsi que des actifs et des passifs soient présentés, accompagnés des rapports budgétaires normaux et des comptes rendus à l'intention du parlement ou, préférablement, qu'ils fassent partie intégrante des états financiers consolidés de l'État.

152. D'une manière plus générale, il faut veiller à ce que toutes les activités budgétaires soient soumises à un examen et leurs priorités définies dans le cadre du processus budgétaire,⁷⁴ et que les résultats puissent être examinés par l'organe législatif et le public. Cette condition s'étend même aux fonds extrabudgétaires qui sont gérés de façon indépendante et relèvent d'un organe législatif distinct⁷⁵.

Procédures d'exécution, de suivi et d'information budgétaires

2.2 L'exécution, le suivi et l'information budgétaires doivent faire l'objet de procédures claires.

153. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) le système comptable et l'évaluation des arriérés; 2) la communication en cours d'exercice; 3) les lois de finances rectificatives; et 4) la présentation des comptes définitifs vérifiés au parlement.

154. Les règles fondamentales prescrites en vertu de ce principe visent à faire en sorte

- que l'on puisse faire un suivi adéquat des recettes, des engagements, des paiements et des arriérés et
- que les comptes définitifs audités et les rapports d'audit soient présentés aux autorités législatives et publiés dans un délai d'un an.

Comptabilité

2.2.1 Le système comptable doit offrir des repères fiables pour faire le suivi des recettes, des engagements, des paiements, des arriérés, des passifs et des actifs.

⁷⁴ Ou, dans le cadre d'analyses plus approfondies, liées aux objectifs budgétaires à moyen terme, ou à une viabilité à long terme.

⁷⁵ Les nouvelles lois budgétaires en **Moldavie** et en **Lettonie** exigent même l'intégration des fonds extrabudgétaires, en tant que fonds spéciaux, au budget annuel.

155. La transparence des finances publiques exige la mise en place d'un système comptable intégré et exhaustif permettant d'évaluer de manière fiable les arriérés de paiement. Pour être transparente, l'exécution du budget a besoin d'un véritable système comptable assurant la couverture de l'ensemble des transactions budgétaires, ainsi que d'un système de contrôles internes efficaces. Même si le système utilise une comptabilité sur base caisse, la transparence des finances publiques exige qu'il comptabilise à la fois les engagements et les paiements afin d'assurer un suivi efficace des arriérés. Il importe également que quelle que soit la base comptable utilisée, le système soit capable de faire le suivi des actifs et des passifs ainsi que de leurs variations (encadré 14).

Le système comptable

156. La transparence des finances publiques exige un système efficace d'enregistrement des dépenses. Les systèmes comptables doivent être fondés sur des systèmes de contrôle interne bien établis, permettre la saisie et l'enregistrement des informations au stade des engagements, donner lieu à l'établissement de rapports sur les arriérés de paiement, intégrer dans de bons délais toutes les opérations financées par l'extérieur et maintenir des données sur l'aide en nature. La pratique optimale à cet égard consiste à utiliser un système comptable permettant l'enregistrement et la diffusion de données sur la base de l'exercice, ainsi que la communication d'informations comptabilisées sur une base caisse.

157. Les normes comptables différentes utilisées par les autorités publiques, les banques centrales et les entreprises publiques peuvent limiter la consolidation et nuire à la transparence. Il n'est pas rare, par exemple, qu'une banque centrale établisse ses rapports sur la base des droits constatés, conformément aux normes internationales d'information financière (IFRS), tandis que les autorités continuent d'établir les données sur une base de caisse. Dans ces conditions, tout gain de réévaluation des réserves de change d'une banque centrale déclaré à la suite d'une dévaluation n'aura pas de contrepartie sous forme de pertes latentes sur les passifs extérieurs de l'administration centrale. Cette dernière risquera donc de croire à un bénéfice inattendu sous la forme d'une hausse des bénéfices de la banque centrale, en ignorant les pertes latentes sur ses propres obligations au titre de la dette. L'utilisation de bases comptables différentes par les entreprises publiques et l'État peut conduire à des problèmes semblables. Idéalement, les bases comptables utilisées par les autorités publiques, les banques centrales et les entreprises publiques devraient être cohérentes les unes avec les autres et compatibles avec la présentation d'un bilan consolidé.

Encadré 14. Transparence des finances publiques et normes comptables internationales d'information financière et budgétaire pour le secteur public

MSFP 2001

L'édition 2001 du Manuel de statistiques de finances publiques ne propose pas une norme de comptabilité ou d'information financière, mais plutôt une norme d'établissement des statistiques de finances publiques sur une base analytique; elle est centrée sur les effets économiques plutôt que sur les résultats des entités comptables. La révision du MSFP réalisée en 2001 a pris en compte l'importance croissante des principes de la comptabilité d'exercice et la nécessité d'harmoniser les principes du MSFP avec ceux d'autres systèmes statistiques internationaux, notamment le Système de la comptabilité nationale (SCN), qui suivent les principes de la comptabilité d'exercice. La révision ne nécessite pas l'adoption par les pays d'un système de comptabilité d'exercice, mais envisage plutôt une transition par étapes au cours de laquelle ils pourraient ajuster leurs données établies sur une base caisse ou, dans de nombreux cas, utiliser ces données lorsque les différences entre la caisse et l'exercice ne sont pas substantielles.

Le Code souligne notamment que i) tous les pays doivent communiquer des informations sur les actifs et les passifs financiers en introduisant certains éléments d'une norme de comptabilité d'exercice modifiée, et ii) tous les pays doivent s'efforcer d'appliquer un système comptable apte à produire des informations fiables sur les arriérés de paiements et les dépenses engagées. Ces informations doivent figurer systématiquement à un poste pour mémoire dans un système de caisse.

Des progrès sensibles ont été réalisés en matière d'élaboration de normes de comptabilité et d'information financière visant à améliorer la comparabilité internationale des données et la transparence des finances publiques. Les travaux de la fédération internationale des comptables (*International Federation of Accountants*, IFAC), la révision du MSFP réalisée en 2001 ainsi que le Code constituent des étapes importantes dans cette voie. Même si les objectifs de ces initiatives diffèrent, la coordination des efforts déployés dans ces trois dossiers présente des avantages pour tous.

IFAC-IPSASB

L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) est un organisme de normalisation indépendant fonctionnant sous les auspices de l'IFAC et dont le mandat consiste à élaborer des normes comptables de haute qualité que les entités du secteur public pourront utiliser pour la préparation d'états financiers à usage général. À cette fin, l'IPSASB avait publié en février 2007 24 normes de comptabilité d'exercice (normes comptables internationales pour le secteur public, IPSAS) (www.ifac.org).

Pour leur plus grande part, les IPSAS sont fondées sur les normes comptables internationales conçues pour le secteur privé et adaptées au secteur public. Même si l'IPSASB encourage les pays à adopter graduellement la comptabilité d'exercice, il a également publié une norme de diffusion d'informations financières établies sur une base caisse (*Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*). Cette IPSAS établit les modalités de préparation et de présentation des entrées et sorties de trésorerie et énumère les types d'informations dont la divulgation augmente la qualité des rapports établis sur la base caisse. Une étude distincte fournit des informations utiles aux pays qui souhaitent faire la transition de la comptabilité de caisse à la comptabilité d'exercice.

Les IPSAS publiées récemment et qui présentent un certain intérêt portent notamment sur la diffusion d'informations financières concernant l'ensemble des administrations publiques, les recettes provenant de transactions qui ne sont pas des échanges (impôts et transferts), et la présentation d'informations budgétaires dans les états financiers en utilisant la comptabilité d'exercice et la comptabilité de caisse. Les travaux en cours portent notamment sur les normes de communication des données sur les obligations en matière de politiques sociales, les concessions de services (partenariats public-privé) et un cadre conceptuel pour la communication des données sur les finances du secteur public.

Le Code

Le Code appuie l'application d'un système fondé sur les principes de la comptabilité d'exercice, mais le choix de cette base comptable n'est pas obligatoire. Il serait très souhaitable que les pays qui utilisent un système proche de la comptabilité de caisse ne se bornent pas, dans la diffusion d'informations sur leurs activités budgétaires, à communiquer un état des flux de trésorerie. Un certain nombre des règles du Code stipulent qu'il ne faut pas s'en tenir uniquement aux normes de la comptabilité de caisse dans la diffusion de l'information financière. La publication de certaines d'entre elles à titre de complément d'information est encouragée dans la proposition d'un système d'IPSAS sur une base caisse, et d'autres seraient adoptées dans les états financiers à mesure que les administrations publiques se dirigent vers la comptabilité d'exercice.

Comptes bancaires

158. La transparence exige le rapprochement régulier (habituellement mensuel) des états de banque et des relevés de compte des administrations publiques. Le ministre des finances doit en outre être le seul autorisé à ouvrir ou à fermer des comptes bancaires pour faire en sorte que tous les comptes soient accompagnés de la documentation voulue et qu'aucune transaction ne se déroule sans son autorisation. La création d'un compte unique du Trésor, fondé sur le grand livre du Trésor, est considérée comme une pratique optimale puisque tous les autres comptes bancaires sont reportés quotidiennement.

Évaluation des arriérés

159. La non-identification des arriérés — du côté des paiements comme de celui des recettes —, outre qu'elle est symptomatique de graves déficiences dans la gestion des finances publiques, peut constituer un obstacle majeur à la transparence des finances publiques. Dans la mesure où des arriérés ne sont pas déclarés, les informations communiquées sur la situation des finances publiques sont erronées lorsqu'elles sont enregistrées sur la base des droits constatés. Des systèmes de comptabilité publique efficaces doivent donner suffisamment d'informations pour permettre d'évaluer le montant des arriérés de paiements ou d'impôts.

160. La comptabilité de caisse dans les administrations publiques conduit à sous-estimer le déficit public réel dans la mesure où les administrations ont des arriérés de paiements élevés ou persistants (par exemple, envers des fournisseurs, employés ou retraités). Il est rare que les arriérés de paiements posent un problème dans les économies avancées, mais ils sont plus courants dans les pays en développement ou en transition, pour les raisons données dans l'encadré 15. Ce problème est souvent davantage attribuable à la mauvaise préparation du budget ou même à des décisions politiques qu'aux faiblesses du système comptable, mais il est certain qu'un système comptable bien conçu aide à y remédier et à l'empêcher de se reproduire.

161. La transparence des finances publiques exige que l'évaluation des arriérés effectuée à partir d'informations comptabilisées sur une base caisse soit complétée par des données établies sur la base des comptes à payer⁷⁶. Les données sur les arriérés ne seraient pas produites automatiquement à partir d'un simple système de comptabilité de caisse, mais elles pourraient être incluses dans des rapports supplémentaires. Par conséquent, toutes les administrations doivent s'orienter vers l'adoption d'une norme comptable qui facilite l'établissement de rapports de fin de période sur les comptes à payer ainsi que de rapports sur les mouvements de caisse, quelle que soit la base comptable utilisée. Un système de comptabilité d'exercice ou de comptabilité d'exercice modifiée permettrait d'atteindre cet objectif et pourrait peut-être convenir dans le cas de certains pays.

⁷⁶ Pour une étude plus détaillée de ces questions, voir Potter and Diamond (1998) et IFAC (2000a).

162. Du côté des recettes, les administrations publiques doivent aussi comptabiliser les recettes fiscales et autres qui n'ont pas été reçues à temps⁷⁷. Par exemple, le stock des arriérés d'impôts peut être élevé, mais il est difficile de savoir quelle part de ce stock est effectivement recouvrable, car un grand nombre de pays n'annulent pas les créances irrécouvrables (encadré 15). Comme pour les dépenses, il est indispensable que l'administration fiscale et le système comptable constatent et enregistrent les paiements exigibles et que, dans la mesure du possible, ils publient des informations sur les flux mensuels et annuels d'impôts, de pénalités et d'intérêts impayés⁷⁸.

Encadré 15. Étapes des paiements et arriérés de paiements

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

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

163. Dans les économies avancées, l'usage pour beaucoup de fournisseurs de biens et de services est d'accorder entre 30 et 60 jours de crédit entre l'étape de la vérification et celle de l'émission du paiement. Cela veut dire que les factures sont «payables» après vérification et que leur paiement est «exigible» au terme de la période de crédit accordée. Dans les systèmes de comptabilité de caisse et de *comptabilité de caisse modifiée*, les dépenses sont enregistrées et déclarées au stade de l'«émission du paiement» (ou parfois à celui du «paiement au

⁷⁷ Étant donné que les recettes fiscales de l'État sont obligatoires et sans contrepartie, il est plus difficile d'établir des critères de constatation pour la dette fiscale que pour les dépenses. IFAC (2000a) indique un certain nombre de critères de constatation qui peuvent être applicables dans un système de comptabilité d'exercice et donne des exemples de critères de constatation pour différents impôts (paragraphes 517-28) tout en précisant que, en raison des différences entre les systèmes législatifs et administratifs nationaux, il se peut que les critères de constatation pour des impôts semblables soient différents selon les pays (paragraphe 524).

⁷⁸ Bien que les systèmes de compensation ne soient généralement pas recommandés pour les opérations des administrations publiques, il est important d'adopter une approche unifiée pour la détermination des obligations fiscales. Un numéro unique d'identification et un dossier unique pour chaque contribuable permettraient de le faire; si un contribuable est en situation d'arriérés pour un impôt et a droit à un remboursement sur un autre impôt, le remboursement pourrait servir à compenser les arriérés.

comptant»). Il est souvent difficile, dans les systèmes comptables peu développés, d'obtenir des estimations fiables des paiements aux stades antérieurs ainsi que des estimations des paiements exigibles. Dans les systèmes de comptabilité d'exercice et de comptabilité d'exercice modifiée, les dépenses sont enregistrées et déclarées au stade de la vérification et les données à tous les stades du paiement sont généralement plus exhaustives. Par conséquent, l'évaluation des arriérés de paiement est plus simple sur la base de ces systèmes.

Couverture des opérations financées sur ressources intérieures ou extérieures

164. Le système comptable doit enregistrer toutes les opérations publiques en temps voulu et couvrir aussi bien les opérations financées sur ressources intérieures que celles qui sont financées par l'étranger. Dans les pays en développement bénéficiaires d'importants apports d'aide extérieure, il est courant qu'une large part des transactions financées sur ressources extérieures ne soit pas saisie par le système de comptabilité publique. Cette situation est parfois directement imputable aux modalités du financement fourni par les donateurs. Par exemple, les dépenses peuvent être inscrites directement au débit des comptes des organismes donateurs ou des comptes de fiducie, et des systèmes comptables spéciaux sont parfois établis pour rendre compte des opérations aux donateurs, généralement au détriment de la transparence et de la responsabilisation dans le pays bénéficiaire. Tous les pays (avec le soutien de pays donateurs, le cas échéant) doivent mettre au point des systèmes comptables exhaustifs et intégrés qui couvrent toutes opérations publiques, indépendamment de leur source de financement. Les systèmes de comptabilité de caisse peuvent répondre à cet objectif, la principale condition étant que des mesures spéciales soient prises en vue d'assurer la comptabilisation en temps voulu de toutes les opérations.

Aide en nature

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

d'aide en nature en indiquant les recettes prévisionnelles dans le budget et les recettes vérifiées dans les comptes annuels.

Recettes dégagées des ressources naturelles

166. Les recettes dégagées des ressources naturelles (RRN) doivent être comptabilisées selon le même mécanisme et les mêmes règles que les autres recettes et dépenses, le système comptable étant assis sur un mécanisme de contrôle interne bien établi. La pratique optimale est un système comptable qui permet de tenir à la fois une comptabilité de caisse et d'exercice. En particulier, dans des secteurs tels que le secteur pétrolier, il ne suffira peut-être pas d'utiliser les cadres comptable et de contrôle interne existants. Dans ces cas, il faudra éventuellement créer des mécanismes et des institutions spécialement responsables de la vérification et des rapprochements comptables pour améliorer la transparence des flux de RRN.

Rapports en cours d'exercice

2.2.2 Un rapport de situation budgétaire doit être soumis en temps opportun aux autorités législatives en milieu d'exercice, et des mises à jour plus fréquentes, au moins trimestrielles, doivent être publiées.

167. Une gestion efficace des finances publiques est subordonnée à la communication, en cours d'exercice, d'informations fiables et actuelles sur la situation financière des administrations publiques. Le rapport budgétaire en milieu d'exercice doit présenter une analyse exhaustive de l'exécution du budget, y compris des comparaisons pour tous les principaux postes de recettes, de dépenses et de financement, ainsi que les données de milieu d'exercice pour l'exercice précédent et les estimations budgétaires de milieu d'exercice. Tout effet de toute autre décision des autorités ou toutes autres circonstances susceptibles d'avoir un effet sensible sur le budget devraient être portés à la connaissance des autorités législatives. Le rapport budgétaire en milieu d'exercice doit également contenir les prévisions révisées des résultats budgétaires pour l'exercice en cours et indiquer les principales causes des divergences entre le budget et les résultats budgétaires escomptés (par exemple révision des hypothèses économiques, nouvelles mesures, événements imprévus, changement du calendrier des recettes ou des dépenses).

168. Il est essentiel que ce rapport soit présenté à l'organe législatif — et c'est là une règle fondamentale de transparence des finances publiques — dans les trois mois suivant le milieu de l'exercice. Cette règle cadre avec l'obligation de rendre compte de l'action menée face à l'évolution de la situation économique ou budgétaire, et son application est essentielle pour la transparence des finances publiques. Des mises à jour plus fréquentes doivent aussi être publiées en cours d'exercice; elles doivent être au moins trimestrielles, même si la pratique optimale est celle qui consiste à publier chaque mois des rapports portant sur le mois précédent.

169. Dans ses lignes directrices, l'OCDE recommande de présenter le rapport en milieu d'exercice dans les six semaines suivant la fin du semestre. Il convient par ailleurs d'appliquer les normes du Système général de diffusion de données (SGDD) relatives à la périodicité et aux délais de publication pour les autres rapports budgétaires de l'administration centrale (tous les trimestres dans les trois mois qui suivent la fin de la période) comme indiqué au principe 3.3.

Lois de finances rectificatives

2.2.3 Dans le courant de l'exercice, les propositions de recettes et de dépenses supplémentaires doivent être présentées aux autorités législatives selon des modalités conformes à la présentation du budget initial.

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

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

172. La transparence des finances publiques exige que tout changement apporté au budget en cours d'exercice et qui nécessite l'approbation de l'organe législatif soit étudié avec la même attention que le budget annuel, et que la loi de finances rectificative publiée s'accompagne d'un résumé des principaux changements apportés. La marge de manœuvre dont jouit l'exécutif en ce qui a trait au transfert des dépenses d'un secteur à l'autre varie selon les pays. Le cadre législatif de la gestion des finances publiques — c'est-à-dire, souvent, la loi sur le système budgétaire — devrait définir clairement les limites imposées à l'organe exécutif en ce qui concerne les changements apportés au budget en cours d'exercice, et définir également les changements qui nécessitent l'approbation de l'organe législatif par le biais de l'adoption d'une loi de finances rectificative. Comme il a été noté dans la section portant sur le réalisme budgétaire, il convient idéalement de limiter à un minimum les changements apportés au budget de manière que ce dernier soit considéré comme un énoncé véridique des projets de dépenses et d'emprunts de l'État. Lorsqu'on a recours, même fréquemment, à des lois de finances rectificatives, la transparence exige que les changements

soient clairement placés dans le contexte du budget et des objectifs déclarés de politique économique.

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

Comptes audités

2.2.4 Les comptes définitifs audités et les rapports d'audit, y compris les rapprochements avec le budget approuvé, doivent être présentés aux autorités législatives et publiés dans un délai d'un an.

174. Le rapport annuel est le document dans lequel les autorités font état des principaux résultats obtenus et présentent un aperçu global des actifs financiers de l'État ainsi que de ses engagements réels et conditionnels. Il doit expliquer tout écart par rapport aux niveaux de recettes et aux dépenses autorisées par l'organe législatif en vertu d'une loi de finances. Il doit en outre inclure, si possible, des informations indiquant dans quelle mesure les objectifs fixés au départ ont été atteints. Idéalement, le rapport annuel devrait fournir des rapprochements explicites avec les documents budgétaires antérieurs.

175. La composition des comptes définitifs et les dates correspondantes doivent être spécifiées dans la loi de finances. Les comptes définitifs doivent indiquer les causes des divergences par rapport au budget initial approuvé par l'organe législatif. Ils doivent être rapprochés, poste par poste, des crédits ouverts, et un tableau synoptique indiquant les principales causes de divergence par rapport aux crédits initiaux doit être présenté. Ils doivent avoir la même présentation que le budget et faire apparaître toute modification apportée dans le courant de l'exercice au budget initial approuvé par l'organe législatif; enfin, ils doivent contenir des informations comparatives pour les deux exercices précédents. En règle générale, les comptes définitifs pour chaque échelon des administrations publiques sont vérifiés et présentés uniquement dans l'unité administrative compétente. Cependant, l'administration centrale doit dresser un tableau fiable des comptes des autres échelons des administrations publiques lorsque leurs activités influent sensiblement sur la situation budgétaire, et doit communiquer un état récapitulatif des résultats budgétaires des administrations publiques. La pratique optimale est celle qui consiste à présenter les comptes

définitifs de l'administration centrale à l'organe législatif dans les six mois suivant la fin de l'exercice.⁷⁹

III. ACCÈS DU PUBLIC À L'INFORMATION

176. La communication au public d'informations budgétaires est l'une des caractéristiques fondamentales de la transparence des finances publiques⁸⁰. Les principes et pratiques à cet égard portent sur la communication d'informations exhaustives sur les activités budgétaires et les objectifs retenus par l'État, et sur la présentation de ces informations de manière à satisfaire aux besoins de l'analyse des politiques et de la clarté des comptes.

177. La diffusion sur le Web est un des meilleurs moyens d'assurer en temps utile un accès gratuit et uniforme aux données budgétaires.

Communication d'informations exhaustives sur les activités budgétaires et les objectifs retenus par l'État

3.1 Le public doit être pleinement informé de l'activité financière passée, présente et prévue et des principaux risques budgétaires.

178. Le Code définit de bonnes pratiques concernant 1) les informations à inclure dans le budget; 2) la communication d'informations sur les résultats passés, récents et futurs; 3) les risques budgétaires, les passifs éventuels, les activités quasi-budgétaires et les dépenses fiscales; 4) l'identification des sources de recettes; 5) la dette et les actifs financiers; 6) les autorités publiques infranationales et les sociétés publiques et 7) les rapports à long terme.

179. Les règles fondamentales prescrites en vertu de ce principe visent à faire en sorte

- que la documentation budgétaire couvre l'intégralité des activités budgétaires et extrabudgétaires de l'administration centrale, ainsi que la situation budgétaire des collectivités territoriales et des finances des sociétés publiques;
- que les informations publiées sur l'administration centrale comprennent des détails sur sa dette, ses actifs financiers et ses avoirs en ressources naturelles importants, ses obligations non liées à la dette et ses passifs éventuels.

⁷⁹ Par exemple, les comptes définitifs audités sont publiés dans les quatre mois qui suivent la fin de l'exercice financier en **Moldavie**, cinq mois après aux **Pays-Bas** et neuf mois après en **Bulgarie**.

⁸⁰ Pour les pays dont la langue officielle n'est pas largement utilisée à l'échelle internationale, et notamment pour ceux d'entre eux qui souhaitent accéder aux marchés internationaux des capitaux, il est utile de faire traduire — si possible simultanément — dans une langue internationale les informations budgétaires et d'autres informations de nature économique.

Couverture de la documentation budgétaire

3.1.1 La documentation budgétaire, y compris les comptes définitifs et les autres rapports sur les finances publiques publiés doivent couvrir l'ensemble des activités budgétaires et extrabudgétaires de l'administration centrale.

180. La transparence des finances publiques exige que l'information concernant l'ensemble des activités budgétaires exercées par l'administration centrale ou pour cette dernière soit prise en compte dans la documentation budgétaire. Les rapports devraient couvrir en détails l'ensemble des activités budgétaires et extrabudgétaires, y compris celles des agences autonomes de l'administration centrale, ainsi que la situation financière consolidée de l'administration centrale⁸¹. Le degré de précision utilisé pour décrire chaque élément particulier des dépenses ou des recettes pourra varier selon l'ampleur et l'importance de l'activité, mais restera indépendant du type d'accord institutionnel en vertu duquel ces dépenses ou recettes sont gérées⁸².

181. Le tableau 1 propose une typologie de l'ensemble de rapports budgétaires qui constituent la documentation budgétaire normale et les autres documents d'accompagnement établis en cours d'exercice. La *documentation budgétaire normale* est subdivisée en quatre grandes catégories. Le «*budget annuel*», qui s'attache principalement à décrire en détails les comptes de crédits budgétaires aux fins d'autorisation par l'organe législatif, est le principal véhicule utilisé par l'État pour définir les objectifs principaux et les paramètres de ses politiques budgétaires et macroéconomiques. Ces informations sont détaillées dans les «*documents d'accompagnement*» qui décrivent le contexte général des propositions des autorités, décrivent les principaux aléas budgétaires et fournissent des détails sur l'ensemble des activités extrabudgétaires qui ont des incidences sur les finances publiques. Pour évaluer les résultats obtenus au cours de l'exercice et déterminer s'il convient d'apporter des correctifs en cours d'exercice, les «*rapports budgétaires en cours d'exercice*» peuvent servir à comparer les résultats aux projections originales. Aussitôt que possible après la clôture de l'exercice financier, les «*comptes définitifs*» doivent être vérifiés et soumis aux autorités législatives, accompagnés du rapport d'audit. Par ailleurs, les pays ont de plus en plus tendance à publier d'autres rapports financiers afin de communiquer des renseignements supplémentaires sur la situation et les résultats financiers des administrations publiques

⁸¹ Par exemple, le **Canada** couvre dans son budget (à l'échelon fédéral) la totalité des financements budgétaires et extrabudgétaires, et la **France** a incorporé dans son budget nombre des financements qui étaient antérieurement traités hors budget (voir les RONC consacrés aux finances publiques du **Canada** (2002, paragraphe 18) et de la **France** (2000, paragraphe 9).

⁸² Par exemple, en **Grèce**, on estime que les pensions et les établissements de soins de santé — qui ne sont pas couverts par le budget — représentaient environ 36 % de l'ensemble des dépenses des administrations publiques en 2004 (voir le RONC consacré aux finances publiques de la **Grèce**, 2006, encadré 1).

conformes avec la présentation du budget⁸³, ainsi que des rapports conformes aux dispositions du MSFP 2001.

Tableau 1. Documentation budgétaire et autres rapports sur les finances publiques			
	Rapport/ document	Observations	Liens avec le MSFP 2001
Documentation budgétaire	Budget annuel	Comprend des projections détaillées des recettes, dépenses, soldes et emprunts; une description des mesures budgétaires proposées, et un état détaillé des dépenses autorisées ou à autoriser par l'organe législatif en vertu d'une loi de finances (d'affectation de crédits). Les opérations sont généralement classées par unité administrative et catégorie de dépenses.	La classification du MSFP 2001 n'est pas universellement appliquée, mais cette dernière facilite l'établissement des comptes nationaux et des rapports budgétaires.
	Documents d'accompagnement	Comprennent divers états (par exemple, détails sur les fonds extrabudgétaires, les organismes autonomes, les activités quasi-budgétaires et les aléas budgétaires) ainsi que des documents de référence (par exemple sur les perspectives budgétaires et économiques).	La présentation du solde global selon le système du MSFP 2001 est celle qui est préférée, et elle doit être rapprochée de la présentation adoptée dans le budget annuel.
	Rapports budgétaires en cours d'exercice	Rapports mensuels ou (au minimum) trimestriels sur les résultats budgétaires qui ressortent des comptes budgétaires et extrabudgétaires, contenant également des informations sur la dette.	La présentation administrative (identique à celle adoptée dans le budget annuel) est la plus courante, mais une présentation résumée sur le modèle du MSFP 2001 est préférée pour le suivi de l'évolution des finances publiques.
	Comptes définitifs	Les comptes définitifs sont présentés à l'organe législatif à la fin de l'exercice après vérification destinée à donner une garantie de leur régularité et de leur concordance avec les ouvertures de crédits.	Comme pour le budget annuel. Une présentation résumée selon le système du MSFP 2001 est rarement fournie.
Autres rapports	Rapports financiers	Des rapports sont de plus en plus souvent établis à des fins générales sur la situation et les résultats financiers des administrations publiques. Ces rapports sont plus courants en <i>comptabilité d'exercice</i> , mais l'IPSASB de l'IFAC a récemment mis en place des normes de diffusion des données qui sont applicables à la <i>comptabilité de caisse</i> (voir IFAC (2000b)).	Une présentation résumée selon le système du MSFP 2001 est rarement fournie, mais, dans certains pays, les rapports financiers ont plusieurs usages analytiques, dont la communication de données suivant le système du MSFP 2001.
	Rapports MSFP 2001	Rapports qui fournissent sur les finances publiques des informations analytiques présentées conformément au système du MSFP 2001. Ces rapports peuvent être établis sur la base des données calculées pour l'un des rapports susmentionnés, mais, comme la comptabilité d'exercice est la base adoptée dans le système du MSFP et d'application plus répandue dans les administrations publiques, il est probable qu'il y aura convergence des classifications retenues dans tous les rapports sur les finances publiques.	

⁸³ Lorsque les budgets publics sont établis sur la base de l'exercice, comme en **Australie**, en **Nouvelle-Zélande** et en **France**, ces rapports financiers servent aussi à renseigner sur la concordance avec les ouvertures de crédits. Dans d'autres pays (comme les **États-Unis**), la *comptabilité d'exercice* n'est pas utilisée pour la budgétisation, qui s'effectue principalement sur une base caisse.

182. Les questions de classification sont approfondies à la pratique 3.2.2. Les relations entre les rapports financiers, les rapports budgétaires et les rapports SFP sont traitées dans l'encadré 14.

Informations passées, présentes et futures sur les résultats budgétaires

3.1.2 Des informations comparables à celles qui ont trait au budget de l'année en cours doivent être fournies sur l'exécution des budgets des deux exercices précédents au moins; doivent également être fournies des prévisions sur les principaux agrégats budgétaires, et les résultats d'une analyse de sensibilité y afférente pour, au moins, les deux exercices suivant le budget de l'année en cours.

183. Pour obtenir un tableau plus complet de la situation budgétaire présente, il faut inclure des informations sur les résultats budgétaires antérieurs dans le budget annuel — avec les mêmes classifications que le budget — ainsi que dans d'autres documents budgétaires⁸⁴.

184. Les estimations budgétaires initiales et révisées pour les deux exercices précédents au moins doivent être fournies avec le budget annuel, ainsi que les résultats effectifs (ou les résultats escomptés si les résultats définitifs pour l'exercice en cours ne sont pas connus). Il convient également de fournir les prévisions pour au moins deux exercices au-delà de l'exercice en cours, en utilisant des hypothèses réalistes concernant les perspectives macroéconomiques et compatibles avec les objectifs stratégiques déclarés à moyen terme⁸⁵. La pratique optimale est celle qui consiste à présenter des prévisions budgétaires pour cinq à dix ans dans les documents budgétaires⁸⁶. Ces informations doivent porter sur les principaux agrégats budgétaires et, à un niveau plus désagrégé, sur les sous-agrégats (composantes des dépenses, classification fonctionnelle et, le cas échéant, programmes ou produit).

185. L'état des données sur les résultats doit être précisé (par exemple, s'il s'agit de données provisoires et non vérifiées, ou de données définitives et vérifiées). Ces informations

⁸⁴ Le **Chili**, où la Direction du budget publie des informations complètes et des bases de données ayant trait au secteur public à l'adresse <http://www.dipres.cl> constitue un bon exemple à cet égard.

⁸⁵ Au **Chili**, la documentation budgétaire pour 2006 présente des données pour les principaux agrégats budgétaires correspondant aux quatre exercices précédents, et des projections pour les trois exercices au-delà de l'exercice en cours. Le projet de loi de finances comprend les données d'exécution correspondant aux quatre exercices précédents pour les ministères et les programmes, au niveau le plus désagrégé possible, comme dans le budget. Les rapports annuels de l'agence de contrôle de l'État (*Contraloría General de la República*) comprennent une comparaison avec le budget pertinent. L'annuaire des statistiques de finances publiques fournit des données consolidées pour l'administration centrale, l'administration générale et le secteur non financier public correspondant aux neuf exercices antérieurs. Depuis 2000, comme l'exige la loi sur la responsabilité en matière de finances publiques, les documents qui accompagnent le budget présentent des projections financières des agrégats macrobudgétaires du budget de l'administration centrale pour les trois exercices au-delà de l'exercice en cours (voir le RONC consacré aux finances publiques du **Chili**, 2003, paragraphe 30).

⁸⁶ Les prévisions budgétaires à moyen terme font l'objet d'un examen plus détaillé au chapitre II.

permettent d'évaluer le budget par rapport aux résultats récents et d'attirer l'attention, le cas échéant, sur les aléas significatifs des prévisions, de la politique budgétaire ou d'ordre macroéconomique et, de manière plus générale, d'évaluer le réalisme du budget présenté. Toute modification apportée à la nomenclature ou à la présentation des postes d'une année à l'autre doit être indiquée, ainsi que les raisons de cette modification (voir pratique 4.1.3).

Aléas budgétaires, passifs éventuels, activités quasi-budgétaires et dépenses fiscales

3.1.3 Des états décrivant la nature et les conséquences budgétaires des dépenses fiscales, des éléments de passif éventuels, et des activités quasi-budgétaires de l'administration centrale doivent faire partie de la documentation budgétaire, au même titre qu'une évaluation des tous les principaux risques financiers.

Dépenses fiscales

186. Les dépenses fiscales sont des recettes sacrifiées par suite de l'application de dispositions particulières du code des impôts. Elles peuvent comprendre les exonérations d'impôt, les déductions du revenu brut, les crédits d'impôts qui sont déduits de la dette fiscale, les réductions des taux d'imposition et les différés d'impôt (comme l'amortissement accéléré). Elles sont souvent utilisées à la place des programmes de dépenses explicites. Elles peuvent également être ciblées pour répondre à des besoins particuliers, ou viser des catégories particulières de personnes, de familles ou d'entreprises en fonction de leur richesse, de leur revenus, de leurs habitudes de dépenses ou d'autres caractéristiques. Dans beaucoup de régimes fiscaux, les dépenses fiscales peuvent être importantes comparativement aux recettes fiscales totales. Les dépenses fiscales se distinguent nettement des programmes de dépenses par le fait qu'elles n'ont pas besoin d'être formellement approuvées chaque année par l'organe législatif (même si elles peuvent parfois faire l'objet d'une clause de caducité automatique); elles restent en vigueur tant que la législation fiscale reste inchangée et ne sont donc pas soumises à un contrôle aussi rigoureux que les dépenses effectives. Aussi la prolifération de ces dépenses peut-elle nuire fortement à la transparence.

187. Il convient d'inclure dans le budget ou dans la documentation budgétaire y afférente un rapport sur les principales dépenses fiscales de l'administration centrale indiquant l'objectif de politique publique de chaque prestation donnant lieu à un passif éventuel, la durée de celle-ci et ses bénéficiaires. Sauf dans des cas particulièrement complexes, il convient de quantifier les principales dépenses fiscales⁸⁷. Idéalement, il conviendrait également de comparer les résultats estimés des dépenses fiscales antérieures aux objectifs stratégiques visés de manière à en évaluer l'efficacité par rapport aux provisions de dépenses.

⁸⁷ Un cas spécial, qui n'entre pas dans la définition normale des dépenses fiscales, se pose lorsque les administrations publiques ou les sociétés publiques sont exonérées des impôts frappant des opérations analogues du secteur privé. En cas d'application de ces exonérations, il convient de les indiquer et de les chiffrer dans la mesure du possible dans les documents budgétaires.

188. La présentation des coûts estimés de toutes les dépenses dans les documents budgétaires fait partie des pratiques optimales recommandées par l'OCDE, selon lesquelles il convient en outre d'inclure, dans la mesure du possible, une analyse des dépenses fiscales dans l'examen des dépenses générales. Bien que l'estimation des coûts puisse présenter de sérieuses difficultés, la publication des coûts approximatifs des dépenses fiscales et la description de la base d'estimation peut grandement accroître la transparence des finances publiques⁸⁸. Un certain nombre de pays de l'OCDE publient régulièrement une estimation des dépenses fiscales. L'encadré 16 donne des détails sur les pratiques suivies par divers pays.

Encadré 16. Diffusion d'informations sur les dépenses fiscales

L'**Allemagne** et les **États-Unis** ont été les premiers pays à donner des informations sur les dépenses fiscales, à la fin des années 60, et cette pratique a maintenant été adoptée par la plupart des pays de l'OCDE, par beaucoup d'économies émergentes — par exemple, le **Brésil** — et de pays en développement.

En **Allemagne**, les dépenses fiscales sont publiées dans le cadre d'un rapport sur les subventions préparé à l'intention du parlement fédéral et qui est soumis à l'examen de la Cour fédérale des comptes. La plupart des États soumettent à leur parlement des rapports analogues qui couvrent à la fois les dépenses directes et les dépenses fiscales. Le rapport sur les subventions fédérales indique pour chaque poste de dépense fiscale le manque à percevoir pour le budget fédéral et pour toutes les autorités territoriales. Il couvre une large gamme d'impôts directs et indirects, classés par secteur d'activité et, dans chaque secteur, par type d'impôt. Pour qu'elles ne finissent pas par faire partie intégrante du régime fiscal, certaines dépenses fiscales peuvent être conçues de manière à devenir caduques au terme d'un certain délai (c'est le cas des incitations à l'investissement en Allemagne orientale). Des instituts d'études économiques indépendants analysent les effets économiques et l'efficacité des subventions et calculent de leur côté l'ampleur des dépenses fiscales (et de façon plus générale des subventions).

⁸⁸ La quantification des dépenses fiscales est un processus particulièrement complexe qui exige la définition d'un régime fiscal de référence en l'absence de dépenses fiscales et, dans une approche plus compliquée, l'adoption d'hypothèses concernant l'effet du comportement des dépenses fiscales. Voir OCDE (1984, 1996) et Gouvernement du Canada, *Dépenses fiscales et évaluations 2000*, à l'adresse http://www.fin.gc.ca/tocf/2000/taxexp_f.html).

Passifs éventuels

189. La transparence des finances publiques exige que les autorités publiques nationales fassent connaître au public la nature et l'importance de leurs passifs éventuels. Comme expliqué au chapitre II, les passifs éventuels représentent des coûts que l'État devra régler si un événement bien précis se produit. Ils ne sont donc pas encore assimilés à des passifs proprement dits.⁸⁹ Ils comprennent les garanties explicites ou implicites de l'État, y compris le capital non appelé et d'autres obligations juridiques éventuelles.

190. Les passifs éventuels compliquent la gestion budgétaire car ils suscitent, par leur nature même, des incertitudes quant à leurs effets sur les finances publiques. Dans nombre de pays, les garanties ont proliféré, donnant ainsi lieu à un large «déficit caché» qui n'est pas communiqué⁹⁰ (Voir encadré 11, chapitre II.)

191. Il convient d'inclure dans la documentation budgétaire une déclaration qui indique l'objectif de politique publique de chaque prestation donnant lieu à un passif éventuel de l'administration centrale, son échéance et ses bénéficiaires⁹¹. Il convient par ailleurs de quantifier les plus importants de ces éléments de passif, sauf dans les cas extrêmes où cela n'est pas possible. La présentation des passifs éventuels dans le budget annuel, dans le rapport soumis en milieu d'exercice à l'organe législatif et dans les comptes définitifs fait partie des pratiques optimales recommandées par l'OCDE. Il y a lieu de les classer par principales catégories et de diffuser des informations sur les appels faits dans le passé à l'État pour qu'il honore sa garantie^{92, 93}. S'agissant des garanties, les encadrés 17 et 18 présentent des détails sur la communication et l'évaluation des données.

⁸⁹ Plus précisément, un passif éventuel est, d'après la définition qu'en donne l'IPSASB de l'IFAC soit «a) une obligation éventuelle découlant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la matérialisation ou la non-matérialisation d'un ou de plusieurs faits incertains qui échappent parfois au contrôle de l'entreprise, soit b) une obligation présente qui découle d'événements passés mais n'est pas considérée comme un passif à proprement parler, car i) il est peu probable que des sorties de ressources porteuses d'avantages économiques seront nécessaires pour régler l'obligation, ou ii) le montant des ressources ne peut être mesuré de façon suffisamment fiable.»

⁹⁰ Voir Polackova (1999).

⁹¹ Le relevé des passifs éventuels doit être inclus dans un exposé plus large des aléas du budget. La diffusion d'informations sur les passifs éventuels exigera l'établissement d'un système d'information permettant leur comptabilisation.

⁹² La **République tchèque** offre un bon exemple de pays où les passifs éventuels sous forme de garanties sont élevés et où des mesures ont été prises en vue de fournir des informations sur ces garanties dans les documents budgétaires. Voir le RONC consacré aux finances publiques de la **République tchèque**, 2000, encadré 2).

⁹³ La section 7.6 du *Code de bonnes pratiques pour la transparence des politiques monétaire et financière* stipule que, lorsqu'il existe une garantie de dépôts, des informations sur la nature, les modalités de fonctionnement, le financement et les résultats de ce dispositif doivent être portées à la connaissance du public.

Encadré 17. Communication des garanties

Quelle que soit la base comptable utilisée, il convient de fournir des informations sur les garanties dans les documents budgétaires, les rapports budgétaires en cours d'exercice et les états financiers de fin d'exercice. Il conviendrait idéalement de faire état de ces garanties dans un *relevé des passifs éventuels* plus complet faisant partie de la documentation budgétaire et accompagnant les états financiers, avec des mises à jour dans les rapports budgétaires.

Les informations à fournir annuellement sur chaque garantie ou programme de garantie comprennent essentiellement :

- une brève description de la nature, de l'objet, des bénéficiaires et de la durée escomptée des garanties;
- le risque financier brut de l'État et, dans la mesure du possible, une estimation du coût budgétaire prévisible des garanties mises en jeu;
- les paiements, remboursements, recouvrements, créances financières envers les bénéficiaires et toute dérogation relative à ces créances;
- les droits versés pour les garanties et les autres recettes perçues.

Les documents budgétaires doivent en outre fournir :

- des renseignements sur l'allocation inscrite au budget en prévision des appels de garantie, ainsi que sur la forme retenue (par exemple, affectation budgétaire, fonds pour éventualités).
- une prévision et une explication du total des nouvelles garanties émises au cours de l'exercice.

Il convient de publier en cours d'exercice les détails des nouvelles garanties (par exemple, dans le journal officiel) à mesure qu'elles sont émises. Les rapports sur les finances publiques publiés en cours d'exercice doivent indiquer les nouvelles garanties émises pendant la période et les paiements versés au titre des garanties mises en jeu, renseigner sur l'état des créances sur les bénéficiaires, et fournir une mise à jour des nouvelles garanties dont on prévoit l'émission au cours de l'exercice ainsi qu'une estimation du coût budgétaire vraisemblable des garanties mises en jeu.

Il convient enfin de fournir un état de l'évolution de l'encours de la dette publique entre le début et la fin de l'exercice, en indiquant séparément la portion du changement attribuable à la prise en charge de dettes découlant des garanties mises en jeu.

Encadré 18. Passifs éventuels : valorisation et traitement dans le compte de patrimoine

Valorisation

La détermination de la valeur des garanties de l'État constitue le défi principal de la comptabilité des passifs éventuels et de la communication des données y afférentes. Par exemple, au Chili, les autorités doivent déterminer la valeur des garanties de revenu minimum et de taux de change qu'elles offrent dans le contexte des accords de partenariat public-privé. Elles utilisent la simulation de Monte Carlo pour estimer la valeur des passifs éventuels découlant des garanties de revenu minimum et du partage des recettes, et le modèle d'établissement des prix d'option Black-Scholes pour estimer la valeur des garanties de taux de change. Les résultats de ces estimations sont communiqués dans le rapport sur les finances publiques qui fait partie de la documentation sur le budget annuel. Irwin (2003) et Arthur Anderson (2000) fournissent des informations détaillées sur ces méthodes d'estimation.

Traitement dans le compte de patrimoine

Dans la comptabilité de caisse, les garanties ne sont enregistrées dans les comptes budgétaires que lorsqu'elles sont mises en jeu et qu'un paiement est effectué; il s'agit peut-être là du seul cas où l'existence des garanties devient apparente. Dans la comptabilité d'exercice, il est nécessaire de juger si la garantie doit ou non être assimilée à un passif. Selon les normes internationales, elle ne peut l'être que lorsque la probabilité d'un paiement dépasse 50 % et qu'une estimation raisonnable de ce passif peut être effectuée. Lorsqu'il est possible d'obtenir une estimation raisonnablement fiable du coût prévisible des garanties mises en jeu, les services de l'État chargés de la préparation des budgets, des rapports budgétaires et des états financiers sur la base de l'exercice doivent assimiler les coûts attendus à un passif au moment de l'émission de la garantie.

192. Dans la comptabilité de caisse, les passifs éventuels ne sont portés en compte que si et quand l'éventualité en question se matérialise et qu'un paiement est effectué. Par conséquent, contrairement au prêt directement accordé par l'État, qui est enregistré parmi les dépenses au moment du décaissement, le prêt garanti ne sera comptabilisé que lorsque l'État sera appelé à honorer la garantie en faisant un paiement au comptant au prêteur. Cela encourage l'État à préférer les prêts garantis par l'État pour le financement d'une activité au lieu de recourir à une dépense directe. Même dans le cadre de la comptabilité d'exercice, les passifs éventuels ne sont souvent pas considérés comme des passifs proprement dits, à moins qu'ils ne puissent être quantifiés et qu'ils ne soient jugés susceptibles de donner lieu à un paiement futur de l'État⁹⁴. Ils sont plutôt inclus dans des états complémentaires⁹⁵.

⁹⁴ Dans le cas d'un portefeuille de passifs éventuels de même type, comme d'un large portefeuille de garanties de prêts présentant des caractéristiques semblables (par exemple dans le secteur du logement ou de l'agriculture), les données disponibles sur les pertes encourues dans le passé sur les prêts peuvent être suffisantes pour permettre une estimation plus fiable du coût attendu du programme de garantie. Cette estimation pourrait alors être portée en dépense au budget.

⁹⁵ Leur déclaration dans des états complémentaires est aussi possible dans la comptabilité de caisse, voir IFAC, «Exposure Draft 9» (2000b).

Activités quasi-budgétaires

193. Il importe de définir les activités quasi-budgétaires, d'en faire état et, autant que possible, de les quantifier pour un certain nombre de raisons. Premièrement, l'existence d'un grand nombre de telles activités complique l'élaboration de la politique de finances publiques. Elle réduit l'utilité du solde budgétaire en guise d'indicateur de la situation financière de l'administration publique, et signifie que l'ampleur mesurée des recettes et dépenses publiques ne constitue pas un bon indicateur de la taille exacte de l'administration publique. En passant sous silence les activités quasi-budgétaires, on risque également d'encourager le transfert d'activités budgétaires à des unités autres que les administrations publiques pour faire en sorte que le solde budgétaire ait l'air plus favorable qu'il ne l'est en réalité. Deuxièmement, les activités quasi-budgétaires peuvent donner lieu à des passifs éventuels implicites. Si, par exemple, une société financière publique garantit un prêt sans justification commerciale et qu'un défaut de paiement risque de nuire sensiblement à sa rentabilité et à sa viabilité future, cela pourrait nécessiter en fin de compte une injection de capitaux de la part de l'État. Troisièmement, comme les activités quasi-budgétaires ont souvent un effet de redistribution, il importe qu'elles soient soumises au contrôle du public. Quatrièmement, les activités quasi-budgétaires réduisent l'efficacité et nuisent à l'établissement des priorités des activités de l'État, et compliquent la mesure de l'efficacité de l'utilisation des ressources. L'encadré 19 donne une liste des différents types d'activités quasi-budgétaires.

Encadré 19. Types d'activités quasi-budgétaires

Opérations liées au système financier

- Prêts bonifiés
- réserves obligatoires sous-rémunérées
- Plafonnement du crédit
- Opérations de sauvetage

Opérations liées aux régimes de change et de commerce

- Taux de change multiples
- Dépôts préalables à l'importation
- Dépôts sur les achats d'actifs étrangers
- Garanties de change
- Subvention de l'assurance sur le risque de change
- Barrières non tarifaires

Opérations liées au secteur des entreprises commerciales

- Tarifs inférieurs aux prix du marché
- Prestation de services non commerciaux (par exemple, services sociaux)
- Détermination des prix en fonction des objectifs de recettes budgétaires
- Prix versés aux fournisseurs supérieurs aux prix du marché

194. La diffusion d'informations sur les activités quasi-budgétaires est toutefois une opération complexe et soulève un certain nombre de questions. Par exemple, dans le cas des

société publiques non financières, beaucoup de subventions risquent d'être implicites, et leurs effets sur les finances et sur la distribution risquent ainsi d'être obscurcis par la superposition (et parfois l'effet compensatoire) d'autres mesures. Il faut faire preuve de sens pratique dans le choix des activités quasi-budgétaires à publier, et la dimension financière est certainement l'un des principaux critères à retenir.

195. Les activités quasi-budgétaires de la banque centrale risquent également d'être difficiles à définir et à quantifier. Ce n'est que lorsque leurs effets financiers apparaîtront intégralement au compte des profits et pertes de l'exercice où ils se produisent que leur impact se fera sentir sur le budget, sous la forme d'une variation des transferts de bénéfices de la banque centrale à l'État⁹⁶. Même alors, les incidences des activités individuelles sur l'allocation des ressources dans l'économie, les aléas budgétaires ou l'établissement des priorités des politiques ne sont pas transparentes.

196. Il découle de tout cela un certain nombre de conséquences du point de vue de la transparence des finances publiques :

- Même si toutes les activités quasi-budgétaires ont un effet immédiat sur le compte de profits et pertes de la banque centrale et si la totalité des bénéfices est transférée à l'administration centrale, ces activités budgétaires sont effectivement déclarées sur une base nette et peu d'informations sont disponibles sur les flux bruts sous-jacents^{97,98}.
- Si la banque centrale conserve une fraction de ses bénéfices sous forme de réserves, le coût des activités quasi-budgétaires est couvert en partie par le budget de l'administration centrale et en partie par une augmentation des réserves de la banque centrale plus faible que ce ne serait le cas en l'absence d'activités quasi-budgétaires⁹⁹.

⁹⁶ Dans certains cas, le produit d'activités quasi-budgétaires de la banque centrale est directement transféré au budget (par exemple les recettes procurées par un système de taux de change multiples).

⁹⁷ De plus, lorsque la stérilisation est opérée à des fins monétaires (et n'est donc pas une activité quasi-budgétaire), il est important de faire état séparément de ses répercussions financières dans le rapport annuel de la banque centrale.

⁹⁸ Il s'écoule par ailleurs normalement un certain délai entre le moment où l'activité quasi-budgétaire a lieu et produit son effet sur le compte de profits et pertes de la banque centrale et celui où les bénéfices de la banque sont transférés à l'administration centrale.

⁹⁹ Dans certains cas, la législation sur la banque centrale stipule qu'au-delà d'un certain seuil de réserves, tous les bénéfices doivent être transférés à l'administration centrale. De façon plus générale, le taux marginal de transfert est susceptible de varier d'une période à l'autre.

- La banque centrale se livre parfois à des activités quasi-budgétaires d'une ampleur telle qu'elle enregistre une perte, mais les pertes de la banque centrale ne sont pas inscrites dans les dépenses de l'administration centrale¹⁰⁰.
- Les effets de certaines activités quasi-budgétaires n'apparaissent pas immédiatement au compte de profits et pertes de la banque centrale; par exemple, les prêts bonifiés peuvent se traduire par une surévaluation des actifs de la banque centrale au lieu d'une réduction de l'excédent opérationnel¹⁰¹. En outre, les passifs éventuels de la banque centrale — tels que les garanties de taux de change, qui peuvent atteindre des montants considérables — ne sont enregistrés parmi les dépenses que lorsque l'éventualité se concrétise et que le passif devient exigible.

197. Il faut inclure dans les documents budgétaires des états des activités quasi-budgétaires indiquant, au minimum, l'objectif de politique publique de chacune de ces activités, sa durée et ses bénéficiaires. Les états des activités quasi-budgétaires pourraient être dressés par le ministère central chargé du budget sur la base d'informations fournies par les organismes publics qui se livrent à de telles activités, y compris la banque centrale¹⁰². Les rapports annuels des sociétés publiques individuelles doivent également faire état des services non commerciaux dont la prestation leur est imposée par l'État; et les sociétés financières publiques doivent diffuser des informations sur les prêts à des organismes publics apparentés, ainsi que sur les créances improductives. Le rapport annuel de la banque centrale doit indiquer les activités de politique non monétaire qu'elle exerce pour le compte de l'État.

198. Les états des activités quasi-budgétaires doivent présenter suffisamment d'informations pour permettre d'évaluer, au moins dans une certaine mesure, l'importance que chacune de ces activités peut avoir pour le budget¹⁰³. Il y a lieu de quantifier, si l'on peut, les principales activités de ce type. Toutefois, même s'il est souvent possible de donner une indication de l'ordre de grandeur des effets budgétaires, comme le montre l'encadré 20, il est

¹⁰⁰ Il n'est pas rare que les banques centrales des pays en développement enregistrent des pertes considérables; il est arrivé que les pertes sur un an dépassent 5 % du PIB. Voir Robinson and Stella (1993).

¹⁰¹ Ces crédits bonifiés doivent être distingués des opérations de réescompte de la banque centrale. Ces dernières sont de nature monétaire et doivent être considérées comme faisant intervenir un échange d'actifs de valeur égale. Le réescompte est accordé à des institutions solvables et intégralement garanti, souvent aux taux d'intérêt du marché ou à des taux de pénalisation. Lorsque le réescompte est fourni à des taux inférieurs à ceux du marché, la bonification doit être considérée comme une activité quasi-budgétaire. De même, les réserves obligatoires non rémunérées (ou sous-rémunérées) qui peuvent représenter un important prélèvement sur les institutions financières lorsque les taux d'intérêt sont élevés, doivent elles aussi être considérées comme relevant d'activités quasi-budgétaires.

¹⁰² Le *Code de bonnes pratiques sur la transparence des politiques monétaire et financière* fournit à la banque centrale la base nécessaire à la communication des informations de cette nature.

¹⁰³ Par exemple, il convient d'inclure: dans les informations sur un prêt garanti, le montant et la durée du prêt en question; dans les informations sur un prêt bonifié, le montant et la durée du prêt et son taux d'intérêt; dans les informations sur une subvention à la consommation accordée par une société publique non financière, au moins certaines indications de la différence entre le prix pratiqué et le prix de revient.

parfois difficile de les quantifier de façon précise, en particulier lorsqu'il existe des passifs conditionnels, comme dans le cas d'une garantie de prêt¹⁰⁴. Si une estimation est fournie, il faut en préciser la base de calcul.

199. Lorsque le secteur privé est amené à exercer des activités de nature quasi-budgétaire, l'inclusion de celles-ci dans les rapports sur ce type d'activités est affaire de jugement. En général, comme indiqué précédemment, il importe de considérer ces activités du point de vue de la transparence des règlements. Cependant, les garanties ou cautions accordées par l'État au secteur privé (par exemple pour des projets d'infrastructure) doivent être incluses dans le relevé des passifs éventuels¹⁰⁵.

Encadré 20. Estimation des effets des activités quasi-budgétaires sur les finances publiques

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

Exemple 1 : prêt bonifié accordé par une société financière publique

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

Exemple 2 : taux de change multiples

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

Prélèvement quasi-budgétaire sur les exportations de produits miniers = valeur sur le marché des recettes en devises moins monnaie locale versée = 9 milliards d'UMN moins 8,25 milliards d'UMN = 750 millions d'UMN.

Subvention quasi-budgétaire des importations de denrées = valeur sur le marché des devises versées moins recettes en monnaie locale = 900 millions d'UMN moins 600 millions d'UMN = 300 millions d'UMN.

¹⁰⁴ Voir Mackenzie and Stella (1996) pour un examen plus détaillé des difficultés à estimer l'ampleur des activités quasi-budgétaires.

¹⁰⁵ On peut lire au paragraphe 7 de la mise à jour du RONC consacré aux finances publiques du Chili (2005) que le rapport sur les finances publiques (qui accompagne la présentation du budget au Congrès) comprenait des chapitres consacrés aux passifs éventuels de 2003. Les chapitres sur les passifs éventuels présentent des projections annuelles du coût des garanties d'une retraite minimum, ainsi que des estimations de la valeur actuelle des coûts budgétaires prévisibles de l'exécution future de l'ensemble des projets en partenariat public-privé («concessions») qui étaient en place à la date de publication. Les rapports comprennent une brève description de la méthode utilisée pour faire ces calculs.

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

Aléas budgétaires

201. La documentation budgétaire doit indiquer clairement les principaux aléas budgétaires que présentent les estimations présentées. On peut habituellement compiler ces risques en un «Exposé des aléas budgétaires» — ce qui constitue la pratique optimale — couvrant l'ensemble des éléments décrits dans l'encadré 21. Les éléments essentiels sont la sensibilité des estimations aux diverses hypothèses économiques et les passifs éventuels.

Encadré 21. Exposé des aléas budgétaires

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

Variations des principales hypothèses de base des prévisions budgétaires — c'est-à-dire effets sur les finances publiques des variations des principales hypothèses qui sous-tendent les prévisions macroéconomiques (par exemple, l'effet sur le déficit budgétaire d'une augmentation ou d'une diminution d'un point de pourcentage de la croissance du PIB, de l'inflation, des taux d'intérêt ou du taux de change, ou de fluctuations particulières des prix des importations et des exportations, des RRN ou de la date d'événements pertinents comme les privatisations ou les projets d'investissement, par rapport aux valeurs retenues en hypothèse dans les prévisions budgétaires) et les prévisions des recettes et des dépenses budgétaires (par exemple, une variation du taux effectif d'imposition, des salaires du secteur public ou du nombre moyen des ayants droit à des programmes d'aide sociale).

Passifs éventuels — ceux-ci peuvent comprendre les garanties, cautions et sûretés, le capital non appelé (par exemple, des institutions financières internationales) et les litiges impliquant des administrations publiques.

Incertitude quant au montant d'engagements de dépenses spécifiques — lorsque les dépenses relatives à un poste ou à une activité font l'objet d'une provision dans le budget, mais que le coût probable est sujet à un degré d'incertitude supérieur à la norme, l'aléa doit être indiqué. Par exemple, l'État peut s'être engagé à garantir l'ensemble des dépôts confiés à certaines institutions financières en difficulté. Mais, au moment où le budget est finalisé, le coût de cet engagement est encore très incertain.

Autres éléments non inclus dans le budget en raison des incertitudes qui les entourent (date, montant, exécution) — il se peut, par exemple, que le gouvernement ait annoncé en termes généraux son intention d'apporter des modifications à sa politique en matière de fiscalité ou de dépenses, dont les détails ne sont pas suffisamment précisés pour que ces mesures soient incluses dans le budget.

3.1.4 Le produit des principales sources de recettes, y compris celles liées aux activités de mise en valeur des ressources naturelles et l'assistance extérieure, doit apparaître séparément dans la présentation du budget annuel.

202. La documentation budgétaire doit identifier l'agence de recouvrement (par exemple, administration fiscale ou douanière, ou organisme public d'une administration locale) et préciser la source des recettes (par exemple, impôt sur le revenu, cotisations sociales ou dons) en utilisant la classification du MSFP 2001 (tableau 2) ou une autre classification internationale type.

203. Certains pays utilisent des classes supplémentaires de sources de recettes, selon la structure des recettes et l'échelon de l'administration publique responsable de leur recouvrement. Dans les cas où les recettes tirées du pétrole ou d'autres ressources naturelles constituent une part importante des recettes totales, elles doivent être signalées séparément. De telles recettes peuvent provenir de l'impôt sur le revenu, de prélèvements, de redevances, de bonus, de participations aux bénéfices ou de transferts provenant de sociétés publiques ou d'autres sources comme les permis d'exploration (y compris pour les minéraux, le pétrole, les ressources halieutiques, etc.) et l'impôt sur les exportations. Aux fins d'une classification plus générale des recettes, la catégorie «Autres recettes» doit être désagrégée pour identifier des éléments distincts comme les intérêts, les dividendes, les prélèvements sur les revenus des sociétés publiques, les revenus de la propriété, les loyers et les redevances. Les recettes dégagées de la vente d'actifs, de biens et services — y compris des permis, concessions ou privatisations — doivent être établies en détails¹⁰⁶.

204. Selon la classification du MSFP 2001, les dons doivent être inclus dans les recettes, et la documentation budgétaire doit contenir un énoncé opérationnel établissant une distinction entre les dons courants et les dons en capital. La pratique optimale est celle qui consiste à fournir des informations complètes sur les bailleurs, ventilées par secteur et par programme.

205. La pratique optimale est un système comptable qui permet de tenir une comptabilité de caisse et d'exercice. Les informations comptabilisées sur une base caisse, qui risquent d'être limitées pour certaines sources de recettes, doivent refléter une évaluation réaliste des taux de recouvrement, y compris de la probabilité de manquement aux obligations. Lorsqu'une administration s'occupe du recouvrement des recettes pour le compte d'une autre administration, elle doit être reconnue comme la source des recettes, et le transfert de ces dernières doit être clairement observable dans le budget et les autres rapports budgétaires.

¹⁰⁶ Pour faciliter l'interprétation des tendances affichées par les recettes totales, il est utile d'identifier tout poste de recettes reflétant des événements ponctuels comme la vente d'actifs, la délivrance de concessions pour l'exploitation de ressources importantes, ou un apport exceptionnellement important de dons extérieurs.

Tableau 2. Classification des recettes (MSFP 2001)

1	Recettes
11	Recettes fiscales
111	Impôts sur le revenu, les bénéfices et les gains en capital
112	Impôts sur les salaires et la main-d'œuvre
113	Impôts sur le patrimoine
114	Impôts sur les biens et services
115	Impôts sur le commerce extérieur
116	Autres impôts
12	Cotisations sociales
121	Cotisations de sécurité sociale
122	Autres cotisations sociales
13	Dons
131	Reçus d'administrations publiques étrangères
132	Reçus d'organisations internationales
133	Reçus d'autres unités d'administration publique
14	Autres recettes
141	Revenu de la propriété
142	Ventes de biens et services
143	Amendes, pénalités et confiscations
145	Recettes diverses et non identifiées

Endettement et actifs financiers

3.1.5 L'administration centrale doit publier des renseignements sur le niveau et la composition de son endettement et de ses actifs financiers, de ses principales obligations non liées à la dette (dont droits acquis par les retraités, garanties accordées et autres obligations contractuelles) et de ses avoirs en ressources naturelles.

Informations sur l'endettement

206. Des informations complètes sur le montant et la composition de la dette publique et des avoirs financiers constituent une assise solide pour l'analyse de la viabilité de la politique de finances publiques. La pratique optimale en matière de communication des informations sur la dette et les actifs financiers est celle qui consiste à inclure dans les documents budgétaires publiés le *compte de patrimoine des administrations publiques*. Comme indiqué dans l'encadré 22, l'établissement de ce compte soulève un certain nombre de questions complexes qu'il faut résoudre. Lorsqu'il est publié, le compte de patrimoine des administrations publiques devrait en principe retracer les passifs et actifs financiers ainsi que les actifs non financiers des administrations publiques. Toutefois, lorsque les actifs non financiers n'y figurent pas, il convient de tenir un registre de ces actifs ainsi que des obligations non liées à la dette et d'en fournir la liste dans les documents budgétaires.

207. Des informations détaillées sur la dette et les actifs financiers de l'administration centrale doivent être diffusées tous les ans, dans les six mois suivant la fin de l'exercice.

Cependant, lorsque la dette publique ou les actifs financiers sont élevés, il y a lieu de publier des rapports trimestriels. Les informations sur la dette doivent inclure des données sur l'encours de la dette pour l'exercice en cours et les deux exercices précédents, ainsi que sur les coûts du service de la dette pour les périodes correspondantes. La pratique optimale en matière de diffusion des données sur la dette est celle qui est définie par la Norme spéciale de diffusion des données (NSDD) et qui consiste à publier les données sur la dette de l'administration centrale tous les trimestres, avec un décalage d'un trimestre, y compris les montants de la dette garantie par l'État comme poste pour mémoire¹⁰⁷. La NSDD recommande en outre que les projections du service de la dette à moyen et à long terme soient communiquées tous les trimestres pour les quatre trimestres à venir et tous les ans par la suite, en divulguant à la fois le principal et les intérêts. Les projections relatives aux remboursements de la dette à court terme doivent toujours être diffusées tous les trimestres.

208. Les informations doivent couvrir l'ensemble de la dette de l'administration centrale, y compris les titres, prêts et dépôts¹⁰⁸. Il convient d'indiquer, à des fins de comparaison, le niveau d'endettement à la date de diffusion des données actuelles ainsi qu'à la date de diffusion des données précédentes. Les méthodes et pratiques d'évaluation (par exemple, la réévaluation de la dette indexée)¹⁰⁹, ainsi que toute caractéristique spéciale des instruments de dette ou tout élément de passif non intégré dans les informations, doivent figurer parmi les postes pour mémoire. La classification et la définition de la dette doivent être conformes aux pratiques reconnues au niveau international (MSFP 2001 ou OCDE (1998), par exemple). En outre, il y a lieu de communiquer des informations, le cas échéant, sur les fonds d'amortissement de la dette. Le rapport sur la dette publié par l'administration doit indiquer tout nantissement direct ou indirect des sources futures de recettes, dans le cadre d'un engagement préalable de production envers les prêteurs par exemple. Tous les risques et obligations contractuelles de l'État découlant de l'endettement associé aux ressources naturelles doit être dévoilé.

¹⁰⁷ Dans ses lignes directrices, l'OCDE recommande de publier les données sur la dette avec un décalage d'un mois.

¹⁰⁸ Les normes de communication des données sur la dette ici décrites sont fondées sur celles du SGDD et de la NSDD (<http://dsbb.imf.org/Applications/web/gdds/gddshome>). Pour une étude des questions relatives à la diffusion des informations sur la dette et les actifs financiers de l'État, voir IFAC (2000a)

¹⁰⁹ La dette indexée est la dette libellée en monnaie nationale dont la valeur nominale est indexée sur une monnaie étrangère, l'inflation ou le prix d'un produit (or ou pétrole, par exemple).

Encadré 22. Questions soulevées par les comptes de patrimoine des administrations publiques

En ce qui concerne la diffusion d'informations sur le compte de patrimoine, la pratique optimale est celle qui consiste à publier, avec le budget annuel et les comptes définitifs, un compte de patrimoine intégral qui retrace tous les passifs ainsi que tous les actifs financiers et non financiers de l'administration centrale.

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

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

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

Cependant, même un compte de patrimoine intégral, établi conformément aux principes comptables généralement reconnus, est loin de pouvoir fournir toutes les informations pertinentes sur les ressources et les obligations des administrations publiques. Par exemple, selon le MSFP 2001, il n'est pas nécessaire d'inscrire au compte de patrimoine les obligations d'indemnisation pour sinistres ni les passifs d'ordre environnemental. De plus, les obligations importantes des administrations publiques, telles que les paiements futurs au titre de la sécurité sociale et de l'aide sociale, ne sont généralement pas considérés, à ce jour, comme des passifs dans les pays qui ont adopté le système de comptabilité d'exercice. Seuls les montants exigibles et payables dans le présent sont assimilés à des passifs. Les obligations futures n'ont pas été considérées comme répondant aux critères de définition et de comptabilisation d'un élément de passif. Ni ne le sont d'ailleurs les impôts futurs, ou le pouvoir de taxation, qui fait partie des actifs des administrations publiques. Conscients des différences importantes qui existent entre la comptabilité patrimoniale du secteur public et celle du secteur privé, les pays qui optent pour la version intégrale du compte de patrimoine fournissent souvent des renseignements détaillés sur les actifs et passifs de gestion des avoirs non financiers. Les **États-Unis**, par exemple, publient, outre le relevé de leur compte de patrimoine, des informations sur des actifs tels que ceux qui sont liés à la défense, les actifs naturels et les biens patrimoniaux, ainsi que sur leurs obligations de sécurité sociale. Des prévisions à long terme sur les recettes et les dépenses des administrations publiques sont également fournies dans ce contexte.

¹ La définition et la comptabilisation des passifs sont traitées dans IFAC (2000a).

² Pour de plus amples détails sur la comptabilité patrimoniale aux États-Unis, voir United States: Analytical Perspectives, Budget of the United States (publication annuelle), à <http://www.whitehouse.gov/omb/budget>

209. La dette doit être ventilée sur la base de son échéance résiduelle, et classée selon qu'elle est à court (moins de 12 mois), moyen ou long terme¹¹⁰. Une ventilation des composantes intérieure et extérieure de la dette doit aussi être fournie, le cas échéant, sur la base de la résidence, de la monnaie d'émission (y compris de la variable d'indexation), par créancier et/ou instrument de dette. S'il y a des arriérés, il faut diffuser les données y afférentes, avec classement séparé des intérêts d'arriérés et des arriérés de principal. Les échanges de créances et les autres opérations de gestion de la dette doivent eux aussi être déclarés.

210. La dette doit être indiquée en valeur brute. Selon le MSFP 2001, il convient d'en établir à la fois la valeur nominale et la valeur sur le marché lorsque l'écart entre les deux est important.

Informations sur les actifs financiers

211. Les données communiquées sur les actifs financiers doivent couvrir tous les actifs de l'administration centrale détenus à la date de publication, ainsi qu'à la date de publication des données précédentes. Les informations publiées doivent bien préciser les principes de comptabilité qui ont été appliqués à l'évaluation des actifs.

212. Les actifs financiers sont constitués des créances financières qui permettent à l'État de recevoir un ou plusieurs paiements d'un débiteur ainsi que de l'or monétaire et des droits de tirage spéciaux. Les actifs financiers à déclarer comprennent les liquidités et leurs équivalents, les autres actifs monétaires, tels que l'or et les placements, et les prêts et avances.¹¹¹ Outre les informations sur les actifs financiers répartis entre ces catégories, il convient de publier les données ventilées à l'intérieur de chaque catégorie. Par exemple, les investissements peuvent être répartis entre les titres directement négociables, les prises de participation dans les sociétés privées, les investissements de portefeuille dans les entreprises privées et les fonds placés dans les institutions internationales. Les sommes à recevoir au titre de prêts et avances peuvent être ventilées par secteur (par exemple, les prêts à l'agriculture, les prêts d'études et les prêts au logement), et à l'intérieur de chaque secteur par grand programme de prêt.

213. Les réserves en devises détenues par la banque centrale ne doivent pas être incluses dans l'état des actifs financiers utilisés par l'administration centrale aux fins de la politique de finances publiques. Ces réserves sont généralement destinées à la couverture des importations et à d'éventuelles interventions sur le marché des changes, bien qu'il soit admis que, dans certains pays, l'administration centrale les a employées à d'autres fins, notamment

¹¹⁰ Si l'échéance résiduelle n'est pas connue, l'échéance initiale peut être indiquée.

¹¹¹ Les liquidités et leurs équivalents comprennent l'encaisse, les dépôts à vue et les placements à court terme très liquides immédiatement convertibles en espèces.

le remboursement de dettes, même lorsqu'elles sont détenues par une banque centrale indépendante. Les réserves en devises doivent toutefois être communiquées, généralement par la banque centrale, en vertu d'autres règles de transparence (c'est-à-dire dans le contexte des normes monétaires ou statistiques).

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

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

Principales obligations non liées à la dette

216. En plus de la dette, les États ont d'autres obligations importantes qui peuvent avoir des répercussions sérieuses sur la viabilité des finances publiques. La diffusion d'informations sur les coûts possibles des régimes publics de pensions sans capitalisation ainsi que sur les garanties et autres obligations contractuelles de l'État (par exemples, engagements au titre des PPP) constitue un élément central de la transparence des finances publiques.

Régimes publics de pensions sans capitalisation

217. Les systèmes de retraites des employés et les régimes d'assurance sociale peuvent constituer des obligations importantes pour l'État. Les prestations de retraite à payer pour les fonctionnaires avant et après leur retraite constituent des obligations contractuelles qui peuvent être lourdes par rapport à la capacité financière actuelle et future de l'État. La documentation budgétaire doit inclure des estimations actuarielles des passifs nets cumulés au titre des régimes publics de pensions et des obligations futures au titre de ces régimes (ces dernières étant chiffrées tant en valeur actuelle nette qu'en termes de flux de trésorerie). Les pensions civiles et militaires ainsi que les prestations d'assurance-maladie des personnes retraitées doivent toutes être prises en compte, et les montants en cause risquent d'être importants tant au niveau national que sous-national. Les programmes d'assurance sociale risquent également d'avoir sur les finances publiques une incidence sensible dont les autorités budgétaires devront rendre compte dans le cadre de scénarios démographiques et économiques de rechange, compte tenu en particulier des effets du vieillissement des populations qui touchent actuellement la plupart des pays industrialisés et dont l'importance dans les pays à revenu intermédiaire va grandissant.

218. La communication de données exactes est essentielle tant pour les régimes de retraite à prestations prédéfinies que pour ceux à cotisations prédéfinies. Dans le cas des premiers, il

convient de fournir une évaluation exacte non seulement de leur incidence budgétaire actuelle, mais également des charges à payer, du solde actuariel et des projections de flux de trésorerie à long terme. Même dans le cas des régimes à cotisations prédéfinies, il est possible que l'État soit obligé, dans une certaine mesure, de veiller à ce que le fonds de retraite atteigne un niveau minimal déterminé.

219. Dans le MSFP 2001, les régimes publics de pensions sans capitalisation destinés aux fonctionnaires sont assimilés à des engagements contractuels. Les cotisations versées et les fonds tirés de l'émission de titres utilisés pour le financement des prestations de retraite sont assimilés à une augmentation du passif du secteur public, et le paiement des prestations de retraite constitue une réduction de ce passif. Diverses méthodes sont envisageables pour la communication des informations à ce sujet. Le MSFP 2001 recommande que les données soient publiées dans les comptes de l'État tandis que d'autres institutions comme Eurostat, recommandent de les inclure dans les comptes supplémentaires.

220. Les meilleures pratiques de l'OCDE concernant la transparence budgétaire préconisent la divulgation dans le budget, le rapport semestriel et le rapport de fin d'exercice des obligations liées aux pensions des agents publics; ces obligations correspondent à la différence entre les droits à pension cumulés par les agents et les contributions effectivement versées par l'État à cet égard. Plusieurs pays — notamment les États-Unis — présentent dans leur documentation budgétaire des projections correctes au plan actuariel du fardeau que représentent pour les finances publiques les programmes d'assurance sociale.

Garanties de l'État et autres obligations contractuelles

221. Compte tenu de l'incertitude qui entoure les incidences des garanties de l'État sur les finances publiques, la divulgation de ces garanties constitue une bonne pratique du point de vue de la transparence des finances publiques¹¹². Ces garanties doivent être divulguées dans le rapport sur les passifs éventuels inclus dans le budget, et toute information supplémentaire fournie dans les rapports sur la dette améliorera la transparence des finances publiques. L'établissement de la valeur des garanties pose par ailleurs plusieurs problèmes de fond (voir l'encadré 18).

222. Comme les principales incidences budgétaires des accords de partenariat public-privé constituent des garanties, elles doivent toutes être définies et décrites en détails dans les

¹¹² Les garanties aident les entreprises du secteur privé et d'autres niveaux de l'administration publiques à éviter les risques. Il peut s'agir par exemple de garanties d'emprunt pour les secteurs privé ou public, d'autres garanties financières comme les garanties en matière de commerce et de taux de change; de garanties en matière de recettes, de bénéfices ou de rendement; et de garanties de retraite minimum. En règle générale, ces risques, lorsqu'ils se matérialisent, constituent un coût pour l'État. Il est donc recommandé qu'ils fassent l'objet d'un contrôle serré.

rapports sur la dette (en postes pour mémoire). Les engagements supplémentaires liés aux PPP doivent être décrits et chiffrés dans la mesure du possible.

223. Plusieurs autres types d'engagements peuvent être assimilés à des créances sur l'État — notamment, les produits financiers dérivés, les arriérés et divers types de contrats conditionnels. Les opérations de dépollution qui suivent l'extraction des ressources naturelles risquent également d'imposer des coûts budgétaires futurs, notamment dans les cas de défauts de paiement des compagnies extractives. Les produits financiers dérivés peuvent inclure les échanges, options et contrats à terme délivrés ou achetés par l'État et liés à un indice financier sous-jacent, aux prix des produits de base, au taux de change, etc. Les principales catégories d'arriérés doivent être définies séparément. Enfin, les autres passifs conditionnels (outre les garanties et les créances éventuelles des PPP) incluent, par exemple, les lettres de crédit, les lignes de crédit, les indemnités au titre d'obligations fiscales imprévues découlant de contrats entre les administrations publiques et d'autres unités, ainsi que les demandes d'indemnisation et autres réclamations adressées aux administrations publiques et en instance de règlement devant les tribunaux.

Actifs en ressources naturelles

224. La communication des informations sur les actifs en ressources naturelles doit suivre les recommandations du *Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles*. Un rapport annuel détaillé doit estimer la valeur des ressources naturelles non agricoles qui constituent ou pourraient constituer à l'avenir une source importante de recettes pour l'État, y compris les hydrocarbures, les minéraux, le bois et d'autres ressources. Les prévisions concernant les RRN doivent dans la mesure du possible être conformes à ces estimations.

225. La complexité et les difficultés de l'estimation de la valeur des actifs en ressources naturelles sont considérables et très sensibles au choix des définitions et des paramètres. Lorsque des normes internationales existent, le *Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles* suggère de les adopter et d'en publier la méthodologie. Les rapports doivent veiller à fournir des détails sur le volume des réserves, leur valeur à court terme (fondée sur les prix courants), et leur valeur à long terme (fondée sur des hypothèses particulières concernant les prix à long terme et les taux d'extraction). On recommande de privilégier chaque fois que cela est possible une estimation gisement par gisement.¹¹³

Collectivités territoriales et sociétés publiques

3.1.6 La documentation budgétaire doit rendre compte de la situation budgétaire des collectivités territoriales et des finances des sociétés publiques.

¹¹³ Il convient d'expliquer clairement les méthodes et les critères utilisés pour l'estimation des réserves et la formulation d'autres hypothèses.

Collectivités territoriales

226. Il convient de fournir des informations *ex post* sur la situation budgétaire des collectivités territoriales et sur la situation financière consolidée des administrations publiques. On peut par exemple communiquer des informations dans des rapports établis sur la base des comptes de la nation, à condition qu'ils donnent des résultats budgétaires effectifs pour les différentes composantes des administrations publiques¹¹⁴. La consolidation de la situation financière des collectivités territoriales est particulièrement instructive lorsque ces entités sont dotées de compétences importantes en matière d'imposition et de dépenses ou jouissent d'une grande capacité d'emprunt, ou encore reçoivent des transferts de montants élevés de l'administration centrale. Ces échelons des administrations publiques doivent également diffuser des informations sur leurs activités extrabudgétaires, leur dette, leurs actifs financiers, leurs passifs éventuels et leurs dépenses fiscales, ainsi que sur les activités quasi-budgétaires des institutions financières publiques et des sociétés publiques non financières qui relèvent d'eux.

227. La pratique optimale est celle qui consiste à publier des informations fiables sur les résultats des administrations publiques dans les 6 mois suivant la fin de l'exercice (administration centrale, comptes consolidés et autres échelons des administrations publiques — administrations d'États fédérés et administrations locales). Les pays procèdent de diverses façons pour s'acquitter de cette responsabilité. Par exemple, dans certains d'entre eux, des données budgétaires exhaustives sont établies par tous les échelons des administrations publiques sur la base d'une classification uniforme, et une situation financière consolidée des administrations publiques est alors présentée avec le budget annuel de l'administration centrale. Dans d'autres, où les échelons infranationaux des administrations publiques sont des organismes budgétaires indépendants, ces derniers sont soumis à la même règle de transparence des finances publiques que l'administration centrale¹¹⁵.

¹¹⁴ Pour les échelons infranationaux des administrations publiques, il n'est pas nécessaire de prendre comme base de calcul les résultats effectifs de l'ensemble des administrations. Il est possible d'utiliser à leur place les résultats d'une enquête par sondage portant sur les résultats budgétaires effectifs pour une fraction significative de toutes les opérations de ces administrations.

¹¹⁵ L'**Australie** offre un exemple de pays qui suit dans l'ensemble ces deux modèles à la fois. Les États sont des entités souveraines indépendantes qui ne présentent pas leur budget avec celui de l'administration centrale. Cependant, ils sont fortement tributaires des dons de l'administration centrale. Par conséquent, un effort considérable a été fait en vue d'aligner la présentation statistique sur les normes internationales pour tous les échelons des administrations publiques de façon à ce que la politique budgétaire puisse être centrée sur les administrations publiques. Les **États-Unis** offrent un bon exemple de recours aux forces du marché (et à l'autoréglementation) pour discipliner les échelons inférieurs des administrations publiques. Étant donné le degré d'indépendance des administrations étatiques, la politique budgétaire nationale est centrée sur le budget fédéral. En général, tous les échelons observent de strictes normes de transparence des finances publiques. Le gouvernement fédéral établit *ex post* une situation consolidée des administrations publiques.

228. Dans l'idéal, les rapports trimestriels ou en milieu d'exercice couvrent la situation financière des administrations publiques et donnent une base permettant de déterminer si les objectifs généraux de finances publiques qui servent de cadre au budget sont réalisables. Toutefois, il est reconnu qu'il est souvent difficile pour les administrations publiques autres que l'administration centrale de communiquer des données budgétaires à la date où le budget de celle-ci est présenté ou à une date déterminée durant l'exercice. C'est ce qu'on observe en particulier lorsqu'elles ne sont pas tenues de coordonner la présentation de leur budget avec celle du budget de l'administration centrale. Lorsque la structure de ces autres échelons des administrations publiques est très complexe ou lorsque les classifications budgétaire et comptable varient d'un échelon à l'autre, il peut également être difficile en pratique de recueillir les données budgétaires en temps voulu.

Sociétés publiques

229. Même si les opérations de nombre de sociétés publiques sont pour une bonne part de nature commerciale, leur situation financière peu influencer sensiblement sur le cadre macroéconomique général, et il peut arriver que l'administration centrale ait à assumer à leur place leurs obligations financières lorsqu'elles subissent des pertes persistantes ou que leur endettement devient excessif. Plusieurs de ces sociétés exercent également des activités quasi-budgétaires de vaste ampleur qui ne relèvent pas du budget et n'entrent pas dans la définition traditionnelle du solde des opérations des administrations publiques. Outre les autres règles de transparence que doivent appliquer les sociétés publiques (y compris la publication, peu après la fin de chaque exercice, d'états financiers approuvés par des vérificateurs indépendants), elles doivent donc veiller également à inclure dans la documentation budgétaire les informations requises sur leurs finances, y compris les soldes de gestion avec un degré de détail permettant une évaluation correcte des risques financiers.

Rapports à long terme

3.1.7 L'administration publique doit publier un rapport périodique sur les finances publiques à long terme.

230. Les projections à long terme des variables budgétaires gagnent en importance dans certains pays qui doivent composer, par exemple, avec une population vieillissante, des ressources naturelles limitées et les répercussions possibles du changement climatique. La viabilité des finances publiques dans les économies avancées pourrait désormais dépendre de plus en plus de l'adoption en temps utile de mesures qui leur permettront de s'acquitter de leurs obligations futures en matière de versements de pensions et de dépenses sociales pour une population croissante de personnes âgées. La transparence favorisera une meilleure compréhension des coûts futurs des décisions politiques actuelles; elle aidera à gérer les risques, à accroître le soutien en faveur de politiques macroéconomiques saines et à renforcer la crédibilité des marchés financiers. Une affectation efficace des ressources budgétaires

assurant un financement adéquat des programmes et les investissements dans l'infrastructure devrait réduire l'incertitude au sein du secteur privé¹¹⁶.

231. Dans ses lignes directrices, l'OCDE recommande de publier un rapport d'évaluation à long terme (projections sur 10 à 40 ans) de la viabilité de la politique de finances publiques tous les cinq ans, et plus souvent si d'importants changements sont apportés à la politique relative aux recettes et aux dépenses. Ce rapport doit indiquer les hypothèses qui sous-tendent les projections et les divers scénarios envisagés. À plus long terme, il est essentiel de tenir dûment compte non seulement de la dette publique, mais aussi des engagements de politique budgétaire qui influenceront sur la situation financière. Sont particulièrement importants à cet égard les programmes publics de pension, dont les coûts s'alourdiront avec le vieillissement de la population. Une méthode possible serait d'évaluer la viabilité des finances publiques en considérant les passifs au titre des régimes publics de pensions sans capitalisation conjointement avec la dette publique¹¹⁷. De plus, d'autres effets à long terme doivent être pris en compte dans les projections, y compris les répercussions sur les finances publiques de l'épuisement des ressources naturelles, de l'évolution des termes de l'échange et de la technologie qui pourrait influencer sur l'économie (par exemple, intégration dans des zones de libre-échange de pays dont les exportations agricoles sont importantes, ou effets de la biotechnologie sur ces exportations) ou du changement climatique.

232. Une autre méthode d'évaluation des effets à long terme de la politique de finances publiques fait intervenir la *comptabilité générationnelle*, qui consiste à évaluer le poids net de l'impôt pour diverses cohortes sur leur durée de vie restante. En comparant la charge fiscale nette de ces cohortes, il est possible de déterminer dans quelle mesure la politique en vigueur implique un transfert entre générations et d'utiliser cette information comme base d'évaluation de la viabilité de cette politique¹¹⁸.

¹¹⁶ Voir Ulla (2006).

¹¹⁷ Voir Chand et Jaeger (1996). Par ailleurs, le budget des **États-Unis** contient des informations détaillées sur les effets à long terme de la politique budgétaire en vigueur. La publication intitulée «Analytical Perspectives», qui fait partie de la documentation budgétaire, présente des projections budgétaires pour la période de 50 ans qui suit l'année courante. Elle décrit les hypothèses de base et illustre la sensibilité des projections à divers hypothèses et scénarios. Elle inclut les projections à long terme (75 ans) du revenu et des décaissements de la Social Security, de Medicare et de Medicaid, y compris l'estimation du solde actuariel des Trust Funds sur 75 ans, en tant qu'indicateurs récapitulatifs de leur situation financière (voir la section intitulée «Economic Assumptions and Analyses» de l'ouvrage intitulé «Analytical Perspectives» à l'adresse <http://www.whitehouse.gov/omb/budget>).

¹¹⁸ Le budget du **Royaume-Uni** présente régulièrement des informations sur les comptes générationnels du pays (y compris des données comparatives pour d'autres pays) dans le cadre d'un examen détaillé de la viabilité à long terme des finances publiques (voir <http://www.hm-treasury.gov.uk/budget>). Pour pouvoir évaluer la viabilité et l'impact intergénérationnel de la politique de finances publiques, le Code exige la publication par les autorités de projections budgétaires à long terme couvrant une période d'au moins 10 ans. En pratique, l'horizon temporel adopté est de 30 ans.

233. Il importe de ne pas se borner au cadre à moyen terme (finances publiques, budget, dépenses) et d'évaluer les répercussions des politiques en vigueur à plus long terme, où des variables supplémentaires entrent souvent en jeu. Beaucoup de pays industrialisés subiront par exemple une augmentation importante de la proportion de personnes âgées dans la population, et il en découlera que les politiques concernant les recettes et les dépenses que l'on peut juger viables à court ou à moyen terme ne le seront pas à plus long terme. Pour reculer l'horizon temporel, il ne suffit pas simplement d'ajouter des années aux projections. Il convient plutôt d'élargir le cadre des évaluations de la viabilité de manière que les décideurs et le public soient en mesure de juger de l'ampleur de l'écart de financement auquel l'administration est exposée¹¹⁹.

234. Les projections à plus long terme sont sujettes à des sources plus nombreuses d'incertitude dont certaines découlent des interactions entre les politiques, les variables économiques et la démographie. Il convient de bien définir les écarts considérables qui peuvent s'observer d'une génération à l'autre quant aux effets d'une politique donnée. Le degré de réalisme des hypothèses sous-jacentes et la portée des analyses de sensibilité ont par ailleurs une incidence encore plus grande sur la transparence. Il est enfin essentiel que les projections à long terme couvrent toute la gamme des activités budgétaires, y compris les dépenses budgétaires, les fonds extrabudgétaires et les passifs éventuels.

235. La plupart des pays industrialisés ont incorporé dans leur processus de préparation du budget un cadre budgétaire ou économique à moyen terme, mais ce cadre ne s'étend généralement que sur une période de 4 à 6 ans. L'intégration dans le processus budgétaire des questions à plus long terme comme les changements démographiques est moins courante.

236. L'Australie, la Nouvelle-Zélande (encadré 23), le Royaume-Uni et les États-Unis font partie de la poignée de pays qui se sont penchés sérieusement sur les questions à long terme. À la fin de 2002, le Trésor du Royaume-Uni a émis un premier *rapport périodique sur les finances publiques à long terme* qui présente une analyse exhaustive de l'évolution économique et démographique à long terme et de ses répercussions sur les finances publiques. La Charte australienne de l'honnêteté budgétaire (*Charter of Budget Honesty*, CBH) exige que la stratégie budgétaire à moyen terme soit complétée par un rapport intergénérationnel à plus long terme (40 ans) permettant d'évaluer la viabilité à plus long terme des politiques courantes de l'administration, y compris les conséquences budgétaires et financières de la transition démographique¹²⁰. Aux États-Unis, les enjeux à long terme sont intégrés dans le processus budgétaire au coup par coup. Le budget est établi dans un cadre quinquennal, mais on inclut d'ordinaire dans la section des «*Analytical Perspectives*», consacrée à la gestion, des projections à long terme (75 ans) concernant notamment les programmes d'assurance sociale qui sont considérés comme extrabudgétaires. En février 2006, l'Union européenne a publié son premier «rapport sur la viabilité à long terme des finances publiques» dans le cadre d'une démarche régulière de surveillance des finances

¹¹⁹ Peter Heller, *Who Will Pay?* FMI (2003).

¹²⁰ Treasury of the Commonwealth of Australia, *Intergenerational Report 2002-03*, Budget Paper No. 5.

publiques. Les hypothèses principales comprenaient notamment la poursuite de la politique en vigueur, les projections démographiques fournies par EUROSTAT et des projections macroéconomiques particulières.

Encadré 23. Législation budgétaire et transparence des finances publiques : exemples concrets

Nouvelle-Zélande

La loi sur la responsabilité en matière de finances publiques (LRFP) adoptée par la Nouvelle-Zélande en 1994 a ouvert la voie en fixant des normes légales de transparence de la politique de finances publiques et de publication d'informations budgétaires, et en rendant les administrations publiques formellement responsables envers le public de leurs résultats budgétaires.

La LRFP énonce cinq principes de gestion responsable des finances publiques, qui consistent à : ramener la dette publique à des niveaux prudents; imposer le maintien d'un solde de fonctionnement positif en moyenne sur une période raisonnable; maintenir le patrimoine net à un niveau suffisant pour amortir les chocs; gérer les aléas du budget; assurer des taux d'imposition prévisibles et stables. Les administrations publiques sont autorisées à déroger temporairement à ces principes, à condition que ces dérogations soient clairement justifiées et que les administrations concernées indiquent le plan d'action et le calendrier précis qu'elles entendent suivre pour revenir à ces principes.

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

- publier, au plus tard le 31 mars pour l'exercice budgétaire commençant le 1^{er} juillet, une déclaration de politique budgétaire indiquant les priorités stratégiques du budget à venir, les intentions pour le court terme et les objectifs budgétaires à long terme;
- indiquer dans les mises à jour régulières des informations économiques et budgétaires les effets des décisions en matière de finances publiques sur une période prévisionnelle de trois ans;
- présenter toutes les informations financières conformément aux pratiques comptables généralement reconnues (à cet effet, elles doivent fournir un ensemble complet d'états et rapports financiers prévisionnels – état des résultats, compte de patrimoine, état des flux de trésorerie, relevé des emprunts et tout autre document rendant dûment compte de leur situation financière);
- soumettre toutes les informations requises par la LRFP à une commission parlementaire spéciale.

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

Australie et Royaume-Uni

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

Présentation des informations

3.2 Les informations financières doivent être présentées de manière à satisfaire aux besoins de l'analyse des politiques et à promouvoir la responsabilisation.

237. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) les guides à l'intention des citoyens; 2) les critères de communication; 3) les indicateurs budgétaires; 4) la communication des objectifs du programme budgétaire.

238. Les exigences fondamentales, en vertu de ce principe, consistent à faire en sorte

- que les principales propositions et le contexte économique du budget soient expliqués clairement au public;
- que les données sur les recettes, dépenses et financements soient communiquées sur une base brute, et que les dépenses soient classées par catégories économique, fonctionnelle et administrative;
- que les résultats des programmes de l'administration centrale soient présentés à l'organe législatif.

Guide du citoyen

3.2.1 Un guide synoptique budgétaire clair et simple doit être amplement diffusé à l'occasion du budget annuel.

239. En plus de fournir des données détaillées essentielles pour permettre un examen par l'organe législatif et le public, les autorités doivent également publier un «guide du citoyen» expliquant les principales caractéristiques du budget sous une forme objective, fiable, pertinente et facile à comprendre. Écrit en langage clair et simple, ce guide résumera l'évolution économique récente, expliquera les principaux objectifs du budget, énumérera les principaux changements ou les nouvelles politiques proposés, et expliquera comment les autorités comptent mobiliser les recettes, répartir les dépenses et assurer le financement des programmes.

Critères de communication

3.2.2 Les données financières doivent être présentées sur une base brute, en distinguant les recettes, les dépenses et le financement, avec une ventilation économique, fonctionnelle et administrative des dépenses.

240. Les opérations budgétaires doivent pouvoir être examinées sous l'angle de leurs conséquences économiques, de la forme des crédits ouverts, du contrôle administratif et de leur objet. Une comptabilisation et une classification qui répondent à ces besoins constituent la base de la présentation du budget, des comptes définitifs et autres rapports budgétaires. L'enregistrement des dépenses en valeur brute de manière à ce que l'étendue des activités des administrations publiques soit correctement déterminée constitue une caractéristique

importante. Il faut pour cela que les redevances d'utilisation — par exemple, celles perçues par certains dispensaires et hôpitaux en guise de paiement direct des coûts des soins de santé — soient comptabilisées séparément dans les recettes de l'État, même si elles ne sont pas reversées au Trésor public.

Exhaustivité et compatibilité avec les normes du MSFP 2001

241. La nomenclature budgétaire doit couvrir de manière exhaustive le budget défini au sens large. Elle doit être compatible avec la classification des données recommandée par le MSFP 2001, en ce sens que les distinctions des opérations doivent permettre l'établissement de rapports compatibles avec cette classification¹²¹. Une ventilation par catégorie administrative est importante à des fins de contrôle interne. Les classifications et sous-classifications doivent être conformes aux distinctions analytiques du MSFP 2001¹²². Il convient toutefois de souligner que le MSFP 2001 constitue une norme de communication des statistiques de finances publiques, et non pas une norme de comptabilité ou d'information financière. Les différences sont examinées dans l'encadré 14 (chapitre II). Outre qu'il offre un cadre d'analyse qui facilite l'évaluation de l'incidence globale des opérations des administrations publiques sur l'économie, le MSFP 2001 fournit une norme largement acceptée de *classification économique* des recettes et des dépenses et utilise la *classification des fonctions des administrations publiques* (CFAP) de l'ONU¹²³ comme cadre de *classification fonctionnelle*. L'utilisation de ces normes de classification facilite les comparaisons internationales des informations budgétaires et donne une base permettant de déterminer l'incidence du budget sur l'économie. Cependant, ces classifications n'ont pas pour objet de répondre aux besoins du contrôle administratif ou du contrôle des programmes, qui nécessitent une ventilation des principales catégories économiques et fonctionnelles des dépenses pour les différents programmes de dépenses ou organismes dépensiers.

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

¹²¹ Voir le tableau 1, qui traite des relations entre la classification du MSFP 2001 et divers types de rapports budgétaires.

¹²² Bien que le MSFP 2001 ne soit pas la seule norme de communication des statistiques de finances publiques (le SCN et le Système européen de comptes (SEC) reposent sur des concepts analogues), il constitue la norme de référence internationale la plus généralement acceptée aux fins de la classification des statistiques de finances publiques.

¹²³ Voir <http://unstats.un.org/unsd/cr/family2.asp?Cl=4>

Compatibilité avec les responsabilités administratives

243. La nomenclature budgétaire doit aussi permettre de définir clairement les responsabilités en matière de recouvrement et d'emploi des fonds publics. La plupart des pays appliquent à cet effet des classifications administratives relativement judicieuses, souvent aux niveaux inférieurs des administrations; dans certains pays toutefois, la classification ne permet pas de déterminer avec précision les responsabilités administratives. Un problème particulier se pose à cet égard dans les pays en transition où, sous l'ancien régime de planification centrale, les crédits budgétaires étaient d'abord affectés par grandes catégories fonctionnelles puis alloués aux différents services dépensiers durant l'année. Nombre de ces pays sont toutefois en train de modifier leur classification afin de favoriser la responsabilisation des administrations¹²⁴.

Indicateurs budgétaires

3.2.3 Le solde global et l'endettement brut de l'administration publique, ou leur équivalent en droits constatés, doivent être des indicateurs récapitulatifs standard de sa situation financière. D'autres indicateurs budgétaires, dont le solde primaire, le solde du secteur public et l'endettement net, doivent être présentés, le cas échéant, à titre complémentaire.

Le solde global

244. La définition du solde global des administrations publiques¹²⁵ offre une base de référence largement appliquée dans l'analyse de la politique budgétaire. Mesuré sur une base caisse, le solde global constitue un indicateur succinct de l'effet de la politique budgétaire sur la demande globale : par exemple, un déficit accru trahit généralement une politique

¹²⁴ Le RONC consacré aux finances publiques du **Bélarus** (2004, paragraphe 22) précise que les données sur la classification économique sont établies mensuellement pour les autorités républicaines et trimestriellement pour l'ensemble des administrations publiques. La classification budgétaire est compatible dans l'ensemble avec le MSFP 2001, à l'exception de certaines parties de la classification fonctionnelle. Le produit des privatisations était traité comme des recettes avant 2003.

¹²⁵ Dans le MSFP 1986, le solde global, qui correspond au concept de «déficit ou excédent global», est égal, en comptabilité en base caisse, aux recettes plus les dons reçus moins les dépenses et les «prêts moins recouvrements». D'après une autre définition du MSFP 1986, le solde global peut exclure certaines transactions sur actifs ou passifs (par exemple, produit des privatisations) et les classer au-dessous de la ligne. Dans le MSFP 2001, le «déficit ou excédent global» est égal au total des recettes (dons inclus) moins les dépenses et moins les transactions sur actifs non financiers; toutes les transactions sur actifs (y compris «prêts et remboursements») et passifs financiers sont classées au-dessous de la ligne. D'après une autre définition du MSFP 2001, l'excédent/déficit de trésorerie et le solde capacité/besoin de financement correspondent au «solde budgétaire global», ce qui autorise la reclassification de certaines transactions sur actifs ou passifs liées aux objectifs de politique générale (par exemple, les subventions sous forme de prêts sont assimilées à des dépenses, tandis que le produit des privatisations — y compris la vente d'actifs fixes — sont assimilés à des financements).

budgétaire expansionniste. Le solde global vise à permettre l'identification des opérations des administrations publiques qui donnent lieu à des emprunts nets à d'autres secteurs économiques (et sont «génératrices de déficit ou d'excédent», ou «au-dessus de la ligne»). L'analyse du montant du déficit ou de l'excédent et de ses composantes, ainsi que des sources du financement du déficit (c'est-à-dire les opérations «au-dessous de la ligne») sera également utile pour évaluer les répercussions de la politique budgétaire sur l'économie (par exemple, l'impact des emprunts à la banque centrale sur la masse monétaire et l'inflation et celui des emprunts intérieurs sur les taux d'intérêt, l'investissement et la croissance). De façon générale, en vertu du MSFP 2001, le solde capacité /besoin de financement peut être assimilé à l'équivalent, en comptabilité d'exercice, du solde global.

245. S'il est généralement utile d'analyser la situation financière des administrations publiques sur la base du solde global de leurs opérations, cette proposition appelle quelques réserves. Premièrement, il se peut que, pour des raisons pratiques ou constitutionnelles, plusieurs pays retiennent le solde global des opérations de l'administration centrale plutôt que celui des administrations publiques pour servir d'indicateur type de la situation des finances publiques. Cela tient peut-être au degré d'autonomie dont jouissent les autorités infranationales, ou à un manque de données cohérentes. Deuxièmement, même si la position financière de certaines sociétés publiques peut avoir des effets macroéconomiques, ou être touchée directement par les décisions de l'administration centrale, il y a lieu de ne pas se limiter au solde des opérations de l'administration centrale ou des administrations publiques et de calculer également, sur la base d'une définition plus large, le solde des opérations du secteur public ou leur équivalent en droits constatés (MSFP 2001), ou de définir des indicateurs qui permettent d'intégrer dans la situation financière des administrations publiques celle des sociétés publiques qui présentent des risques budgétaires.

246. Troisièmement, il faut reconnaître que le solde global est un indicateur qui présente des déficiences auxquelles on peut toutefois remédier en fournissant des informations supplémentaires sur d'autres soldes possibles pour répondre à certaines considérations de politique budgétaire. Par exemple, le solde primaire (solde global moins les paiements nets d'intérêt) devrait être diffusé régulièrement pour les pays dont la dette publique est substantielle ou dans lesquels on observe une dégradation de la dynamique de la dette. Le solde opérationnel (c'est-à-dire le solde global diminué de la part du service de la dette qui compense l'inflation pour les détenteurs d'obligations) est également souvent communiqué en cas de forte inflation¹²⁶. Un certain nombre d'économies avancées utilisent le solde structurel ou ajusté des variations cycliques (c'est-à-dire le solde global corrigé, selon diverses formules, de l'effet des fluctuations cycliques ou des chocs exogènes) pour déterminer l'orientation de la politique budgétaire. En outre, les circonstances justifient parfois le recours à des mesures supplémentaires du solde global excluant certains éléments hautement variables. Par exemple, dans les pays dont les recettes pétrolières sont élevées et

¹²⁶ Voir Tanzi, Bléjer et Teijeiro (1993) et Davis, Ossowski et Fedelino (2003).

volatiles, une variation du solde budgétaire non pétrolier peut ainsi être un indicateur intéressant des incidences de la situation budgétaire sur la demande intérieure¹²⁷.

247. Outre que ces autres types de solde sont nécessaires, on craint que le solde budgétaire, qui est un indicateur établi sur la base de la comptabilité de caisse, ne reflète pas comme il se doit l'effet des opérations de compte de patrimoine. Il est généralement recommandé, par exemple, que le produit des ventes d'actifs soit assimilé à un financement, et non à des recettes, à des dépenses d'équipement négatives ou à des prêts nets négatifs¹²⁸. Plus généralement, certains pays calculent un «solde sous-jacent» net du produit des ventes d'actifs pour éliminer ce produit des postes au-dessus de la ligne dans la présentation du solde sur une base caisse. De même, les coûts de restructuration bancaire, qui reflètent généralement à la fois des opérations de compte de patrimoine (transfert d'obligations publiques ou prise en charge de dettes) et des activités quasi-budgétaires (prêts de la banque centrale) n'influent pas sur le déficit global de la même manière que l'aide budgétaire directe. Dans les cas où les deux activités susmentionnées sont importantes, il convient de signaler, outre le solde global, un solde augmenté incluant ces effets.

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

249. Une autre question litigieuse concerne le traitement des dons. Dans les éditions du MSFP de 1986 et de 2001, ils sont traités comme un poste «au-dessus de la ligne», en tant que recettes venant en déduction du déficit. Toutefois, étant donné que ces flux ne dépendent pas directement de la politique des pouvoirs publics du pays bénéficiaire, certains font valoir qu'il conviendrait plutôt de les traiter comme des postes de financement «au-dessous de la ligne». Comme les informations au-dessous de la ligne sont en général moins accessibles au public, le traitement des dons comme un poste au-dessus de la ligne contribuera à accroître la transparence des finances publiques. En considération des questions que peuvent poser ces

¹²⁷ Les divers concepts du solde budgétaire sont traités dans Bléjer and Cheasty (1993).

¹²⁸ Voir Mackenzie (1998) et MSFP 2001.

rentrées dans les pays où les apports de dons sont importants, le solde global est couramment calculé de deux manières, à savoir dons compris et hors dons.

250. Nombre de ces questions seront résolues par la comptabilisation des opérations budgétaires sur la base de l'exercice, puisqu'elle tient pleinement et dûment compte des variations des actifs et passifs des administrations publiques. En dépit du fait que de nombreux pays continueront à établir le solde global sur la base de la comptabilité de caisse pendant quelque temps, le MSFP 2001 recommande l'utilisation de la comptabilité d'exercice pour les rapports budgétaires, conformément à d'autres normes de statistiques économiques. De plus, on reconnaît de plus en plus la nécessité de compléter les informations sur la base de la comptabilité de caisse par au moins certains éléments d'information sur la base de l'exercice. Plusieurs pays sont en train d'adopter pour norme la comptabilité d'exercice ou la comptabilité d'exercice modifiée¹²⁹. Outre qu'il convient d'utiliser le solde global et les indicateurs supplémentaires aux fins de l'analyse macroéconomique, il est important de les intégrer clairement dans la présentation du budget annuel à l'organe législatif et dans les débats publics. Dans bien des pays, les estimations budgétaires et les comptes définitifs sont présentés simplement sur la base de la comptabilité de caisse (indiquant les recettes et dépenses brutes). Pour assurer la fiabilité des informations budgétaires dans le système du MSFP 2001, le solde global doit être présenté dans les rapports budgétaires et comptables et s'accompagner d'un tableau analytique indiquant comment il a été calculé à partir des données budgétaires. La pratique optimale est celle qui consiste à publier à la fois les indicateurs établis sur base caisse et sur base d'exercice.

Communication des objectifs du programme budgétaire

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

251. Il convient de publier une déclaration des objectifs des principaux programmes budgétaires, fondés si possible sur le recours à des indicateurs sociaux chiffrés. Les produits et résultats des programmes des administrations publiques doivent ensuite faire l'objet d'un suivi, et il convient de fournir à l'organe législatif, dans les douze mois suivant la fin de l'exercice, une description et une évaluation des réalisations par rapport aux objectifs indiqués dans les documents budgétaires. Des informations comparatives doivent être communiquées pour au moins quelques-uns des exercices précédents. Selon les pratiques optimales préconisées par l'OCDE, ces évaluations doivent être vérifiées par une entité indépendante et présentées à l'organe législatif dans les six mois qui suivent la fin de l'exercice.

¹²⁹ Voir les RONC consacrés aux finances publiques de l'**Australie** (1999) et du **Royaume-Uni** (1999).

Diffusion en temps voulu

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

252. Le Code définit de bonnes pratiques concernant l'obligation 1) de publier les données et 2) de publier le calendrier de diffusion des informations imposé par la loi.

253. Les exigences fondamentales, en vertu de ce principe, consistent à faire en sorte

- que la loi exige la publication en temps voulu d'informations sur les finances publiques.

Obligation légale

3.3.1 La publication, dans des délais opportuns, d'informations sur les finances publiques doit être une obligation légale de l'administration publique.

254. La publication en temps utile d'une large gamme d'informations prévisibles contribue à renforcer la transparence des finances publiques. Pour que le public puisse être confiant que tel sera le cas, les autorités doivent y être clairement obligées par la loi. La crédibilité de l'État et celle des informations elles-mêmes peuvent souffrir de décisions arbitraires quant à la diffusion d'informations sur les finances publiques, à la date de la diffusion, au détail des informations et à leurs destinataires. Les administrations publiques seront en effet souvent plus enclines à diffuser des informations lorsqu'elles sont bonnes plutôt que lorsqu'elles sont mauvaises. Une période prolongée de publication irrégulière d'informations partielles peut engendrer de fortes incertitudes quant à la situation véritable des finances publiques.

255. La diffusion sur le Web d'informations gratuites sur les finances publiques est devenue un moyen incontournable d'assurer en temps utile un accès uniforme à l'information. Même dans les pays où le public utilise peu l'Internet, la diffusion des données par cette méthode permet à d'autres médias et à d'autres méthodes officieuses de diffusion des informations de fonctionner plus efficacement. Les journaux officiels et les autres publications de données doivent être affichés sur un site Web accessible et facilement identifiable dès qu'ils sont prêts. De telles mesures complètent, plutôt qu'elles ne remplacent, les méthodes classiques de diffusion comme les imprimés et la diffusion directe des informations à la presse et aux autres médias.

256. Les guides sur le SGDD et la NSDD rappellent que le délai de diffusion (c'est-à-dire le délai écoulé entre la date de référence — ou de fin de la période de référence — et la diffusion des données) dépend de nombreux facteurs, dont certains notamment sont liés aux dispositions institutionnelles — par exemple, la préparation des commentaires d'accompagnement et les délais d'impression. Ils fournissent des indications sur les délais appropriés à respecter pour diverses catégories de données sur les finances publiques,

soulignant par ailleurs l'importance de ne pas compromettre d'autres aspects de la qualité des données.

257. La transparence exige que les autorités soient tenues par la loi de publier des informations sur les finances publiques. La pratique optimale est celle qui consiste à exiger, en vertu de la loi, la publication d'un large éventail d'informations budgétaires (y compris des documents officiels de politique de finances publiques), avec précisions et justifications des exceptions. Des exemples de législation nationale représentant une pratique optimale en matière de fixation de normes claires pour la diffusion d'informations sur les finances publiques sont présentées dans l'encadré 23. Les divers rapports qui accompagnent le budget sont décrits au tableau 1.

258. Dans certains pays, les lois sur la liberté de l'information exigent des administrations publiques qu'elles mettent à la disposition du public, sur demande, toutes les informations en leur possession (encadré 24), sous réserve de certaines exceptions clairement spécifiées (qui ont généralement trait à la sécurité nationale, aux relations avec l'étranger, à l'intérêt économique national, à l'obligation de confidentialité envers des tiers, à l'application de la loi et à la protection de la vie privée). Ces lois peuvent établir une présomption en faveur de la diffusion d'informations et c'est alors aux administrations publiques qu'il incombe de prouver que la non-diffusion d'informations est dans l'intérêt général¹³⁰.

Calendrier de diffusion

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

259. Comme le prévoient le SGDD et la NSDD (encadré 25), les calendriers de diffusion des données doivent être annoncés pour l'année à venir, en indiquant, au minimum, la date limite de publication des rapports annuels et une fourchette de dates pour des rapports plus fréquents¹³¹. Par exemple, pour un rapport budgétaire donné, le calendrier pourrait indiquer qu'il sera publié entre le 15 et le 18 d'un mois spécifié. Les pays devraient aussi largement diffuser le nom et l'adresse d'un service ou d'une personne chargés de donner les informations les plus récentes quant à la date probable de publication. Les autorités devraient

¹³⁰ Le pays qui a la plus longue tradition d'attachement à cette transparence des administrations publiques est la **Suède**, où ce principe est enchâssé dans la constitution depuis 1776. Le public en Suède (et dans un certain nombre d'autres pays) a le droit d'adresser un recours à l'ombudsman — autorité indépendante du pouvoir exécutif qui reçoit et examine les plaintes de mauvaise gestion des affaires publiques — contre toute décision prise par un organisme public de ne pas diffuser des informations. La **Thaïlande** a récemment promulgué des lois sur la liberté de l'information. Dans d'autres pays, comme aux **États-Unis**, il existe un droit de recours devant les tribunaux.

¹³¹ Les calendriers de diffusion pourraient inclure une note précisant qu'il s'agit de dates «prévues» ou de dates «cibles», mais tout retard apparaissant ultérieurement en raison d'événements imprévus doit être annoncé dès qu'il est manifeste.

Encadré 24. Lois sur la liberté de l'information

Les lois sur la liberté de l'information garantissent l'accès du public aux documents et aux renseignements de l'État. Elles facilitent ainsi le débat sur les politiques publiques et assurent une plus grande responsabilisation des services de l'État. Ce contrôle public accru pousse les autorités à fonctionner plus efficacement et fait en sorte qu'il est plus difficile, pour ces dernières, de camoufler leurs mauvaises décisions, leurs fautes ou d'autres problèmes. Une surveillance plus étroite par le public lui permet non seulement de se prémunir contre les abus, la mauvaise gestion et la corruption, mais peut aussi aider les pouvoirs publics en permettant de renforcer la confiance du public et d'obtenir son soutien lorsqu'il faut prendre des décisions difficiles.

Plus de 50 pays dans le monde, y compris des pays développés et émergents, ont adopté des lois sur la liberté de l'information afin de promouvoir l'accès du public aux documents des institutions publiques, plus de la moitié d'entre eux l'ayant fait au cours des 10 à 15 dernières années. Plusieurs pays importants d'Amérique du Sud, d'Asie, d'Europe et d'Afrique (surtout des pays du Commonwealth britannique) envisagent en outre actuellement de les imiter. Cependant, dans certains pays, ces lois n'existent que de nom puisqu'elles limitent dans les faits l'accès du public aux dossiers des administrations publiques.

Caractéristiques communes

Les lois sur la liberté de l'information ont pour caractéristique commune de permettre au membres du public de demander des renseignements de toute autorité publique, mais la nature des renseignements qui peuvent ainsi être réclamés varie. Les lois plus récentes ont tendance à utiliser une définition plus large de l'information. Le droit de réclamer des renseignements appartient aux citoyens et — habituellement — aux résidents permanents et aux sociétés installés dans le pays. Beaucoup de pays étendent désormais à toute personne, où qu'elle soit dans le monde, le droit de demander des renseignements.

Les lois sur la liberté de l'information exigent aussi habituellement des organismes publics qu'ils diffusent régulièrement certains types d'informations comme leur structure organisationnelle, leur mission, leurs règlements, leurs rapports annuels, etc. Certaines exigent même que ces informations soient diffusées sur le Web.

Couverture

Les lois sur la liberté de l'information s'appliquent en général à la presque totalité des entités des administrations publiques, y compris les échelons locaux et régionaux de l'appareil d'État. Elles s'étendent parfois également aux organisations non gouvernementales qui bénéficient de fonds publics ainsi qu'aux entreprises qui réalisent des projets ou offrent des services financés par l'État. Dans certains cas, les pouvoirs publics créent, pour décider de certaines politiques, des commissions qui ne sont pas assujetties à la loi sur la liberté de l'information.

Toutes les lois sur la liberté de l'information comportent des exemptions de divers types. Plusieurs exemptent certaines institutions publiques, y compris les cours de justice et la législature, et les organisations chargées de la défense, des relations internationales et du renseignement. Il arrive souvent dans les systèmes parlementaires que les documents soumis au cabinet aux fins de décisions et les comptes rendus des réunions du cabinet soient exemptés. Les autres exemptions communes ont trait à la protection de la vie privée, à la confidentialité commerciale, au maintien de l'ordre, à la protection des informations reçues sous le sceau du secret et des rapports de débats internes. La plupart des lois exigent des autorités qu'elles prouvent que la diffusion d'informations aura des effets nuisibles avant d'autoriser ces dernières à les garder secrètes. Certains pays mesurent la nécessité du secret à l'aune des avantages de l'information du public, et peuvent autoriser la diffusion d'informations lorsqu'il est jugé qu'une telle décision procure plus d'avantages que d'inconvénients — par exemple, lorsqu'il s'agit de dénoncer des actes répréhensibles ou la corruption, ou d'éviter de causer du tort à des personnes ou à l'environnement.

Mise en application et procédures d'appel

L'adoption d'une loi sur la liberté de l'information n'est qu'une première étape; le règlement d'application déterminera la mesure dans laquelle le public peut accéder à l'information. Un vaste recours aux exemptions, l'imposition de restrictions (par exemple, obligation de faire la preuve d'un intérêt juridique), l'imposition de longs délais dans la transmission de l'information et l'imposition de frais peuvent nuire à l'application de la loi. Par ailleurs, lorsqu'on prive les organismes indépendants de contrôle des ressources adéquates, le processus d'appel peut s'avérer très long.

On confie d'ordinaire l'application des lois sur la liberté de l'information à des organismes de contrôle et à des groupes d'examen administratif. Plusieurs pays ont créé des organes de contrôle externe — par exemple, ombudsman, comité d'examen, commissaire au droit à l'information — chargés d'examiner toute décision prise par un organisme public de ne pas diffuser des informations. Toutefois, même si ces organes sont parfois influents, leurs décisions ne sont pas exécutoires. Dans presque tous les pays, les cours nationales de justice, dont les décisions sont exécutoires, constituent le dernier recours. Dans certains pays, ces cours constituent le seul organe d'examen externe.

Pour en savoir plus, voir : <http://www.freedominfo.org> ; http://www.freedominfo.org/documents/global_survey2004.pdf ; [http://www.privacyinternational.org/index.shtml?cmd\[342\]\[\]=c-1-](http://www.privacyinternational.org/index.shtml?cmd[342][]=c-1-)

[Freedom+of+Information&als\[theme\]=Freedom%20of%20Information&conds\[1\]\[category.....\]=Freedom%20of%20Information](#)

Encadré 25. Transparence des finances publiques et normes de diffusion des données

Le Code et le Manuel adoptent en général, pour ce qui est du champ d'application, de la périodicité et des délais de diffusion des données, des normes identiques à celles qui sont retenues par la Norme spéciale de diffusion des données (NSDD) et dans le Système général de diffusion des données (SGDD). Les spécifications de la NSDD correspondent généralement à des pratiques optimales. Dans les domaines qui ne relèvent pas de la NSDD ou du SGDD comme la diffusion d'informations par le biais de la documentation budgétaire et de la publication des comptes définitifs vérifiés et de questions plus importantes comme les passifs éventuels, le Code établit ses propres normes. Les éléments pertinents de la NSDD et du SGDD sont présentés dans le tableau ci-après.

Secteur budgétaire	NSDD	SGDD
Opérations de l'administration centrale Champ d'application Périodicité Délais de diffusion	A Mensuelle Un mois	A Trimestrielle Un trimestre
Dette de l'administration centrale Champ d'application Périodicité Délais de diffusion	B Trimestrielle Un trimestre	D Annuelle- trimestrielle encouragée 1-2 trimestres
Opérations des administrations publiques/du secteur public Champ d'application Périodicité Délais de diffusion	C Annuelle 2 trimestres	E Annuelle 2-3 trimestres

- A Ensemble des unités de l'administration centrale et des fonds extrabudgétaires — présentation des recettes, dépenses, déficits, excédents et principales composantes du déficit/excédent et du financement; la diffusion d'informations sur les paiements d'intérêts est encouragée.
- B Passifs de l'ensemble des unités de l'administration centrale et des fonds extrabudgétaires, ventilés par échéance, résidence (dette intérieure/extérieure) et unité monétaire; la diffusion de projections trimestrielles du service de la dette est encouragée.¹
- C Ensemble des unités de l'administration centrale, des fonds extrabudgétaires, des administrations d'États fédérés, ou administrations locales, le cas échéant, et des administrations de sécurité sociale. S'il s'agit des opérations du secteur public, couverture des administrations publiques et des sociétés publiques non financières.
- D Comme pour B.
- E Comme pour C.

La NSDD et le SGDD englobent également d'autres dimensions pertinentes pour la transparence des finances publiques, y compris :

Accès du public à l'information. Selon la NSDD, il est indispensable que le public, et notamment les participants au marché, puisse accéder aisément et dans des conditions d'égalité aux données. Les pays qui souscrivent à la NSDD

- *publient à l'avance les calendriers de diffusion des données;*
- *transmettent les données simultanément à toutes les parties intéressées.*

Intégrité. Soulignant qu'il s'agit en dernière analyse d'une question de confiance dans l'objectivité et le professionnalisme de l'organisme producteur de statistiques, et que la transparence de ses pratiques et procédures est déterminante à cet égard, la NSDD exige que les pays adhérents

- *diffusent les conditions régissant l'établissement des statistiques officielles, notamment en ce qui concerne la confidentialité des informations individuellement identifiables;*
- *indiquent quelles sont les administrations publiques qui ont accès aux données avant leur publication;*
- *indiquent les commentaires ministériels au moment de la publication des statistiques;*
- *fournissent des informations sur les révisions et la notification préalable des changements importants apportés à la méthodologie.*

Qualité. Un ensemble de normes traitant du champ d'application, de la périodicité et du délai de diffusion des données doit aussi traiter de la qualité des statistiques. La qualité est difficile à évaluer, mais des paramètres de rechange mesurables, conçus pour mettre l'accent sur les informations dont l'utilisateur a besoin pour déterminer la qualité des données, peuvent s'avérer utiles. La NSDD exige que les pays adhérents

- *diffusent des documents sur les méthodes et les sources utilisées pour établir les statistiques;*
- *diffusent les détails des composantes, les rapprochent avec les données comparables et emploient des cadres statistiques se prêtant aux vérifications croisées et garantissant la vraisemblance des informations communiquées.*

¹ Aux fins de la transparence des finances publiques, la ventilation par unité monétaire est plus utile puisqu'elle permet de mesurer l'effet possible des variations du taux de change.

s'engager à communiquer simultanément les rapports et données budgétaires à toutes les parties intéressées.

La pratique optimale correspond aux modalités plus rigoureuses stipulées dans la NSDD.¹³² Par exemple, lorsque le calendrier de diffusion indique une date limite ou une fourchette de dates, le pays annoncerait, au plus tard à la fermeture des bureaux la semaine précédente, la date précise de diffusion pour la semaine suivante.

IV. GARANTIE D'INTÉGRITÉ

260. La transparence des finances publiques exige que les données budgétaires communiquées aux administrations publiques soient conformes aux critères fondamentaux qui attestent de leur qualité, et que des mécanismes offrant à l'organe législatif et au public une garantie de l'intégrité de ces données soient en place. Il convient de mettre en place des mécanismes de contrôle interne de la conduite des fonctionnaires, de l'emploi dans la fonction publique, des audits internes, des passations des marchés publics, des achats et des ventes de biens publics et de l'administration des recettes nationales. Des mécanismes de contrôle externes peuvent également être assurés par le biais d'une instance nationale d'audit indépendante, d'un organisme national de statistique, et d'experts indépendants recrutés de l'extérieur.

Normes de qualité des données

4.1 Les données budgétaires doivent être conformes aux normes de qualité reconnues¹³³.

261. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) le réalisme des données budgétaires; 2) les normes comptables; 3) la cohérence des données budgétaires et leur rapprochement d'autres données.

262. Les exigences fondamentales, en vertu de ce principe, consistent à faire en sorte

- que les pratiques comptables satisfont aux normes comptables généralement acceptées;
- que les comptes définitifs correspondent parfaitement aux crédits ouverts, et que les résultats budgétaires globaux se comparent aux prévisions antérieures;

¹³² Pour plus de détails sur les calendriers de diffusion annoncés à l'avance, voir FMI (1996a) et FMI (1998b).

¹³³ On trouvera une analyse détaillée de cette question dans le rapport du FMI publié en juillet 2003 et intitulé «*Data Quality Assessment Framework and Data Quality Program*», à l'adresse <http://www.imf.org/external/np/sta/dsbb/2003/eng/dqaf.htm>.

- que les pays adhèrent au Système général de diffusion de données (SGDD), à défaut d'adhérer à la Norme spéciale de diffusion des données (NSDD).

Réalisme des données budgétaires

4.1.1 Les prévisions budgétaires et les données actualisées doivent rendre compte des tendances récentes d'évolution des recettes et des dépenses, des courants macroéconomiques sous-jacents et des engagements bien précis des pouvoirs publics.

263. Il importe que les estimations et les prévisions budgétaires prennent en compte l'ensemble des informations disponibles au moment de la présentation du budget, y compris les projections les plus récentes sur les perspectives économiques et les données les plus récentes sur les dépenses, les recettes et les financements.¹³⁴ Lorsqu'on procède aux mises à jours des estimations budgétaires en cours d'exercice, il peut parfois s'avérer difficile de juger si les discordances observées entre les projections originales et les tendances que laissent deviner les résultats les plus récents reflètent un écart par rapport aux hypothèses macroéconomiques, ou une variation des paramètres de prévision — par exemple, taux d'exécution des dépenses d'investissement ou taux de recouvrement des impôts. La prudence s'impose lorsqu'il s'agit de déterminer la qualité relative des diverses sources d'information et les rapprochements faits entre des postes contradictoires. À l'occasion des révisions majeures des estimations budgétaires, il convient de fournir les explications voulues pour assurer l'intégrité du processus de projection. Les effets de tout changement apporté aux engagements stratégiques doivent également être clairement énoncés.

Normes comptables

4.1.2 Le budget annuel et les comptes définitifs doivent préciser la base comptable utilisée pour l'établissement et la présentation des données financières. Les normes comptables généralement reconnues doivent être suivies.

264. La transparence des finances publiques exige que l'on précise quels sont les principes de comptabilité appliqués¹³⁵ et que les normes comptables généralement reconnues soient

¹³⁴ Le RONC consacré aux finances publiques des **Pays-Bas** (2006, paragraphe 60), indique que les données budgétaires sont fiables et que la variance observée entre les résultats projetés et ceux obtenus est portée à la connaissance du public, renseignant ainsi ce dernier sur les raisons des variations.

¹³⁵ «Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques adoptés par une entité pour la préparation et la présentation des comptes» (voir glossaire de l'IFAC (2003) à l'adresse <http://www.ifac.org/publicsector>). La base comptable peut varier selon qu'il s'agit de documents budgétaires ou de rapports financiers, comme aux **États-Unis**. Certains pays qui ont adopté les principes de budgétisation sur la base de l'exercice sont tout d'abord passés par une phase de transition dans laquelle la comptabilité d'exercice a été adoptée pour les données diffusées alors que le budget continuait d'être établi sur une base caisse.

suivies¹³⁶. Il importe de préciser quelles unités des administrations publiques sont chargées d'établir les normes et méthodes comptables, de suivre l'application des normes et d'attester de leur observation. En outre, toute révision récente des méthodes ou pratiques comptables doit être signalée, et les raisons des changements apportés ainsi que leurs effets sur les agrégats budgétaires doivent être indiqués (pour faciliter la comparaison des données d'un exercice à l'autre). Il convient par ailleurs de préparer des rapports en cours d'exercice en utilisant la même base comptable que dans le budget original. Les modifications importantes qu'il est prévu d'apporter aux méthodes ou pratiques comptables doivent être annoncées à l'avance. La pratique optimale est celle qui utilise des mécanismes d'élaboration des normes de comptabilité publique et d'information financière à la fois ouverts et indépendants de l'État¹³⁷.

265. L'IPSASB de l'IFAC a élaboré des normes prescriptives et un certain nombre de recommandations descriptives sur les pratiques existantes de comptabilité publique (voir encadré 14).

Cohérence des données budgétaires et rapprochement d'autres données

4.1.3 Les données des rapports budgétaires doivent présenter une cohérence interne et elles doivent être rapprochées des données pertinentes d'autres sources. Les principales révisions aux données financières historiques et tout changement apporté à la classification des données doivent être expliqués.

Cohérence interne

266. Pour être jugés fiables, tous les rapports budgétaires décrits au tableau 1 doivent au départ être fondés sur des données cohérentes. Il convient de procéder à des recoupements pour vérifier la cohérence interne des données de finances publiques, et d'indiquer le degré d'efficacité de la procédure. Il convient également d'assurer la sécurité des données.

267. La transparence des finances publiques exige que les comptes définitifs correspondent parfaitement aux crédits ouverts, et que les uns et les autres concordent avec les données des rapports MSFP 2001. Cette dernière règle garantit que tous les comptes pertinents sont

¹³⁶ Par exemple, les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) et les principes comptables généralement reconnus (GAAP), comme au **Royaume-Uni** et en **Nouvelle-Zélande**, ou les normes de comptabilité financière appliquées par l'administration fédérale des **États-Unis** (voir <http://www.fasab.gov>).

¹³⁷ Par exemple, aux **États-Unis**, le Federal Accounting Standards Advisory Board est chargé d'établir des propositions visant à améliorer la diffusion d'informations comptables et financières au sein de l'administration fédérale. En **Nouvelle-Zélande**, le *Fiscal Responsibility Act* exige des administrations publiques qu'elles préparent et présentent tous leurs rapports budgétaires conformément aux principes comptables généralement reconnus (GAAP), c'est-à-dire à ceux de la comptabilité d'exercice. Les GAAP sont la responsabilité du New Zealand Accounting Standards Review Board (<http://www.asrb.co.nz>), organe indépendant des administrations publiques qui établit les normes comptables pour les secteurs privé et public.

intégrés dans les rapports MSFP 2001. Les rapports MSFP 2001 doivent être établis parallèlement aux rapports budgétaires et activement utilisés pour l'élaboration et l'évaluation de la politique budgétaire. La variation du stock de dettes (et d'actifs financiers) est à rapprocher du solde budgétaire publié. La tenue d'un compte de patrimoine détaillé des administrations publiques permet le suivi systématique des variations de la dette et des actifs et peut donc servir à vérifier la fiabilité des données globales.

268. Un document de référence doit être inclus dans la documentation budgétaire qui présente une analyse de l'écart entre les prévisions des principaux agrégats budgétaires effectuées dans les budgets précédents et les informations pertinentes sur les résultats obtenus. En particulier, il y a lieu de classer ces écarts selon qu'ils sont dus à des facteurs macroéconomiques qui ont influé sur les prévisions des recettes et des dépenses (par exemple, celles liées aux indemnités de chômage, ou à d'autres facteurs, incluant les variations inattendues de la demande de services publics, divers types de calamités naturelles ou autres, les guerres ou les troubles civils. Lorsque l'incohérence interne des données est connue ou qu'il n'est pas procédé au rapprochement nécessaire des comptes pour en vérifier la cohérence, cet état de fait doit être clairement indiqué.

Rapprochement de données

269. Il convient de procéder à un rapprochement entre les données budgétaires et les données correspondantes de nature non budgétaire, principalement les données monétaires, mais aussi les données de balance des paiements et de comptabilité nationale¹³⁸. La rigueur s'impose dans le rapprochement des données budgétaires et monétaires, et toute faiblesse de ce processus doit être portée en temps opportun à l'attention du public (par exemple dans les rapports d'audit). Le solde global, qui est égal à la différence entre les recettes et les dépenses, doit concorder avec les données sur le financement qui sont communiquées par les administrations publiques et leurs contreparties — la banque centrale, le reste du système bancaire et les autres prêteurs nationaux et étrangers. Les données sur le financement de l'État doivent en outre être rapprochées des données détaillées sur les variations de la dette et des actifs financiers. Dans tous les rapports, tout écart inexplicé entre les comptes du grand livre des administrations publiques et les comptes bancaires doit être indiqué.

270. L'un des signes de la détermination d'un pays à améliorer ses données budgétaires est sa participation au SGDD. L'un des objectifs essentiels du SGDD est d'aider les pays à élaborer leurs systèmes statistiques jusqu'au point où ils seront en mesure de diffuser régulièrement et en temps utile des données fiables à l'intention du public. Cette condition est nécessaire pour les pays qui n'appliquent pas la NSDD. Le SGDD fournit un cadre

¹³⁸ En **Albanie**, les données sur le financement budgétaire sont rapprochées de celles qui se rapportent aux créances du secteur financier sur les administrations publiques et à ses engagements envers ces dernières; et les statistiques sur la dette et les mouvements de fonds publics sont rapprochées de celles de la balance des paiements. Voir annexe IV, échantillon C, dans Carson (2001).

d'évaluation des besoins et de définition des priorités en la matière. Pour participer au SGDD, les pays doivent notamment s'engager à l'utiliser comme cadre d'élaboration de leurs statistiques, établir des métadonnées¹³⁹ décrivant les pratiques qu'ils suivent pour produire et diffuser leurs statistiques officielles, et annoncer leurs plans d'amélioration à court et à long terme de ces pratiques.

271. Le FMI a élaboré un cadre générique d'évaluation de la qualité des données (CEQD)¹⁴⁰ qui traite des divers aspects de la collecte, du traitement et de la diffusion des données. On a procédé, pour les données budgétaires, à la mise au point d'un cadre d'évaluation qui est compatible avec la version révisée du MSFP 2001. L'évaluation de la qualité des données peut ainsi se faire dans un cadre structuré et dans un langage commun. Le CEQD est par ailleurs un outil adaptable et complet qui peut être appliqué à des pays qui se trouvent dans des situations très diverses sans exiger une grande expertise. Il regroupe les pratiques optimales et les concepts et définitions universellement acceptées en matières de statistiques, notamment ceux des *Principes fondamentaux de la statistique officielle* des Nations Unies,¹⁴¹ de la NSDD et du SGDD.

272. Un résumé du CEQD générique est présenté à l'encadré 26. Le cadre s'articule autour des principales dimensions qui ont été reconnues essentielles à une bonne qualité des données. Il offre des points de référence, ou caractéristiques observables qui peuvent servir à évaluer la qualité des données. Ces points de référence se décomposent en éléments (principaux identificateurs de la dimension qualité) et, ensuite, en indicateurs plus détaillés et concrets (non indiqués dans l'encadré 26). Le CEQD reconnaît que la qualité d'une catégorie de statistiques est intrinsèquement liée à celle de l'institution qui les produit.

Cohérence historique

273. Les principales révisions aux données financières historiques doivent être expliquées. Il convient en outre de donner des garanties quant à l'uniformité de la qualité d'une période à l'autre. Par exemple, lorsque des données budgétaires globales sont présentées dans les documents budgétaires pour les exercices précédents, il convient d'indiquer clairement si des changements ont été apportés à la classification et si les chiffres sont provisoires ou définitifs. Toute modification apportée à la classification et au traitement des transactions doit s'accompagner d'un rapprochement des présentations ancienne et nouvelle des données historiques. Les raisons qui ont motivé ce changement et ses effets approximatifs sur les

¹³⁹ Une documentation est disponible sur les concepts, le champ d'application, les classifications, les bases d'enregistrement, les sources et les techniques statistiques employées, et les écarts par rapport aux normes, principes ou bonnes pratiques acceptés au plan international sont signalés. Le niveau de détail est adapté aux besoins du public visé.

¹⁴⁰ Voir la documentation sur le site de référence pour la qualité des données (DQRS) du Département des statistiques du FMI.

¹⁴¹ Voir <http://unstats.un.org/unsd/goodprac/bpabout.asp>

finances publiques doivent également être expliqués. Les données budgétaires doivent être révisées régulièrement, suivant un calendrier préétabli et publié.

Encadré 26. Cadre d'évaluation de la qualité des données — Principales dimensions	
Conditions préalables	Le cadre juridique et institutionnel est favorable à l'établissement des statistiques; les ressources sont à la mesure des besoins des programmes statistiques; les statistiques englobent les informations pertinentes ; la qualité est reconnue comme la pierre angulaire des travaux statistiques.
Intégrité	Le professionnalisme est le principe directeur des politiques et pratiques statistiques; ces dernières doivent être transparentes et guidées par des normes déontologiques .
Rigueur méthodologique	Les concepts et définitions utilisés sont conformes aux cadres statistiques de référence; le champ d'application des statistiques, le classement et la ventilation sectorielle des systèmes et la validation et l'enregistrement des flux et des stocks respectent les normes internationalement reconnues (base de comptabilisation).
Exactitude et fiabilité	Les données de base sont appropriées pour l'établissement des statistiques; les techniques employées obéissent à des procédures statistiques saines; les données de base sont régulièrement évaluées et validés ; les études de révision servent d'indices de fiabilité.
Utilité	Les statistiques sont soumises à une politique de révision prévisible; les délais de diffusion et la périodicité sont ceux spécifiés par les normes de diffusion internationalement reconnues; les statistiques sont cohérentes d'une période à l'autre et par rapport aux autres grandes catégories de statistiques; les politiques et pratiques de révision sont appliquées régulièrement et suivent une procédure qui est du domaine public.
Accessibilité	Les statistiques sont présentées d'une manière claire et compréhensible , les modes de diffusion sont adéquats et les statistiques sont communiquées de manière impartiale; des métadonnées à jour et pertinentes sont publiées; et les utilisateurs peuvent bénéficier d'une aide prompt et efficace.

Contrôle

4.2. Les activités financières doivent être soumises à des sauvegardes et à un contrôle interne effectifs.

274. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) les normes de déontologie; 2) les procédures d'emploi; 3) la réglementation relative aux passations de marché; 4) les achats et les ventes d'actifs; 5) les systèmes d'audit interne; 6) l'administration des recettes nationales.

275. Les exigences fondamentales, en vertu de ce principe, consistent à faire en sorte

- que les normes relatives aux passations de marché, aux opérations financières auxquelles participe le secteur public et à la déontologie des fonctionnaires soient claires, accessibles au public et observées;
- que les procédures d'audit interne soient claires et observées.

Normes de déontologie

4.2.1 Le comportement des agents de l'État doit être régi par des règles déontologiques claires et bien diffusées.

276. L'État doit se doter de dispositifs institutionnels efficaces pour promouvoir les valeurs du secteur public, ainsi que d'un code de déontologie ou de directives concernant le comportement approprié des fonctionnaires qui doivent être clairs, compréhensibles et accessibles au public. Il adopte souvent à cette fin des dispositions visant à promouvoir l'appui des fonctionnaires pour l'application des normes déontologiques dans leurs départements ou ministères respectifs.

277. Les agents de l'État qui ont accès aux deniers publics ou prennent des décisions concernant les recettes ou l'emploi de ces deniers, ou qui exercent d'une autre manière les pouvoirs dont ils sont investis, doivent être assujettis à un code leur interdisant tout comportement contraire à la déontologie. Certains aspects de ce Code de déontologie pourraient être inclus dans les lois budgétaires et fiscales; d'autres peuvent nécessiter des politiques, lois ou réglementations distinctes. Le Code international de conduite des agents de la fonction publique adopté par l'ONU¹⁴², qui est résumé dans l'encadré 27, sert de base à l'institution de normes déontologiques et au renforcement des normes en vigueur¹⁴³. Il y a lieu de respecter les principes de gestion de l'éthique dans le service public énoncés par l'OCDE (OECD-GOV)¹⁴⁴. Ces principes impliquent un énoncé adéquat des normes éthiques

¹⁴² Voir <http://www.un.org/ga/documents/gares51/gar51-59.htm>

¹⁴³ L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) a publié le *Code de déontologie de l'INTOSAI à l'intention des contrôleurs du secteur public*. Voir <http://www.intosai.org>

¹⁴⁴ Voir <http://www.oecd.org>

fondamentales et font ressortir l'importance d'un environnement propice à leur application, dont le cadre juridique, des procédures claires permettant d'exposer les actes répréhensibles, l'engagement politique et une promotion active d'un comportement éthique. Le rapport intitulé «*Observatory on Ethics Codes and Codes of Conduct in OECD Countries*» (Observatoire des codes d'éthique et de conduite dans les pays de l'OCDE)¹⁴⁵ propose des exemples de codes de conduite et d'éthique adoptés récemment.

Encadré 27. Code de conduite des agents de la fonction publique

Le Code international de conduite des agents de la fonction publique, adopté par l'ONU le 12 décembre 1996, part du principe qu'un emploi public est un poste de confiance, impliquant le devoir d'agir dans l'intérêt général. Il comprend les dispositions suivantes :

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

278. Même si le code de conduite contribue sensiblement à assurer l'intégrité dans tout ce qui touche les finances publiques, sa seule existence ne suffit pas. Il doit s'accompagner d'un programme actif de promotion et d'éducation visant à favoriser le dialogue et la compréhension des valeurs et de l'éthique du secteur public. Dans un nombre grandissant de pays, l'administration publique compte un ou plusieurs ombudsmans indépendants chargés de recueillir, dans des conditions appropriées de confidentialité, les commentaires des agents de la fonction publique concernant de possibles défaillances de l'Administration. Ces personnes ont pour mandat d'enquêter sur les cas qui leurs sont signalés, et de proposer des mesures correctrices. Certains pays ont en outre adopté des mécanismes juridiques et institutionnels visant à promouvoir le respect des règles de déontologie chez les fonctionnaires¹⁴⁶. Enfin, on procède souvent à des enquêtes approfondies auprès des

¹⁴⁵ Voir http://www.oecd.org/document/12/0,2340,en_2649_201185_35532108_1_1_1_1,00.html. Les pays participants comprennent l'Australie, le Brésil, le Canada, la Grèce, l'Italie, la Corée, la Nouvelle-Zélande, la Pologne, l'Espagne, le Royaume-Uni et les États-Unis.

¹⁴⁶ Certains pays ont mis sur pied des commissions ou organes indépendants chargés de surveiller le respect du code de conduite et, dans certains cas, de transmettre leurs observations à la législature.

employés pour obtenir leurs commentaires sur les questions d'intégrité, de morale et de bien-être sur les lieux de travail.

Procédures d'emploi

4.2.2 Les procédures et les conditions d'emploi dans la fonction publique doivent être documentées et à la disposition des parties intéressées.

279. La sélection basée sur le mérite est au cœur d'une fonction publique compétente, professionnelle et non partisane. L'application des principes du mérite¹⁴⁷ dans l'emploi dans la fonction publique doit être claire. Les procédures qui régissent le recrutement et les promotions dans la fonction publique doivent être clairement spécifiées et accessibles. Les conditions d'emploi doivent être publiées. Les postes vacants doivent être annoncés et pourvus dans des conditions concurrentielles, selon des critères de sélection équitables et clairement définis, qui doivent être basés sur le mérite.

280. Un certain nombre d'économies avancée ou en développement ont délégué à certaines organisations des pouvoirs considérables en ce qui a trait à la définition de leurs conditions d'emploi. Ces organisations sont autorisées à établir leurs propres politiques de recrutement et de rémunération (dans des limites variables) hors du cadre général d'un service centralisé d'emploi dans la fonction publique. C'est le cas d'un certain nombre de directions du revenu de pays en développement qui se trouvent désormais affranchies des restrictions du code de la fonction publique. Cette politique a été motivée par le point de vue selon lequel il est possible de lutter contre la corruption et la collusion avec les contribuables en favorisant une plus grande souplesse dans la détermination des conditions de rémunération et en permettant ainsi à des fonctionnaires du fisc compétents de recevoir des salaires plus élevés que ceux offerts dans d'autres secteurs de la fonction publique soumis à des codes de conduite très stricts. La clarté et l'accessibilité des procédures en matière de gestion des ressources humaines, y compris des conditions d'emploi, restent des exigences fondamentales.

Réglementation relative à la passation des marchés

4.2.3 La réglementation applicable à la passation des marchés doit être aux normes internationales et elle doit être accessible et observée dans la pratique.

281. La passation de marchés de biens et services, en particulier lorsqu'ils sont importants, doit être publique et transparente pour donner l'assurance que les risques de corruption sont

¹⁴⁷ On considère d'ordinaire que l'application du principe du mérite exige que les nominations soient décidées d'une manière non partisane, dans le cadre d'un processus de sélection exempt de tout lien avec un parti politique ou de rapports bureaucratiques, et qu'elles soient fondées sur la compétence et sur l'aptitude du candidat à s'acquitter des responsabilités rattachées au poste à pourvoir. Voir <http://www.hrtoolkit.gov.bc.ca>

limités au maximum et que les deniers publics sont bien utilisés. Des considérations analogues doivent présider à la sous-traitance de services publics ou de services de gestion. L'application rigoureuse de la réglementation relative à la passation de marchés est une condition préalable à un système robuste de passations de marchés¹⁴⁸.

282. Des dispositifs d'adjudication appropriés et transparents doivent être mis en place pour les marchés dépassant un certain montant, et la réglementation relative à la passation de marchés doit donner autorité à un conseil ou comité d'adjudication indépendant, dont les décisions doivent pouvoir faire l'objet d'un audit¹⁴⁹. Dans les cas où des services précédemment assurés par les administrations publiques sont cédés en sous-traitance au secteur privé, les procédures doivent être soumises aux mêmes règles que celles qui s'appliquent à la passation de marchés, ou à des règles semblables¹⁵⁰. Certains pays ont élaboré une loi sur les marchés publics fondée sur la loi type de la Commission des Nations Unies pour le droit commercial international (CNUDCI) sur la passation des marchés de biens, de travaux et de services¹⁵¹.

Achats et ventes d'actifs

4.2.4 Les achats et les ventes de biens publics doivent s'effectuer de manière ouverte, et les grandes transactions doivent être signalées séparément.

283. L'achat et la vente d'éléments d'actif et de passif, par le biais de la privatisation ou d'autres moyens, doivent être menés de manière ouverte¹⁵². Les processus de prise de décision fondés sur des règlements normalisés doivent pouvoir être revus. Les problèmes de transparence se posent surtout quant aux modalités de la privatisation des sociétés publiques. Tous les aspects du processus doivent être régis par de bons principes de commercialisation,

¹⁴⁸ Le guide des bonnes pratiques pour l'étalonnage, le suivi et l'évaluation de la qualité de la passation des marchés établi par l'OCDE et la Banque mondiale constitue un outil utile à cet égard. Voir http://www.oecd.org/document/29/0,2340,en_2649_19101395_34337309_1_1_1_1,00.html

¹⁴⁹ Le RONC consacré aux finances publiques de la **Hongrie** (2007, paragraphe 29) offre un bon exemple de l'application des bonnes pratiques internationales en matière de passation de marchés par le biais de l'initiative dite «Glass Pockets», lancé au milieu de 2003. Cette initiative prévoit notamment d'accroître les pouvoirs d'examen de l'instance nationale d'audit, d'exiger que les principaux représentants des sociétés publiques déclarent leurs actifs, et d'augmenter le volume des informations portant sur les contrats accessibles au public.

¹⁵⁰ Les directives en matière de passation de marchés peuvent être consultées sur le site Web de l'OCDE, où sont indiquées les lois applicables en vertu des accords de commerce multilatéraux tels que l'*Accord sur les marchés publics* de l'Organisation mondiale du commerce (<http://www.jurisint.org/pub/06/en/doc/30.htm>) et les directives de l'Union européenne en la matière (<http://formby.wiganmbc.gov.uk/pub/bsu/eudirect.htm>), qui définissent les obligations légales régissant les systèmes et pratiques des pays.

¹⁵¹ Voir http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/procurement_infrastructure/1994Model.html

¹⁵² Voir la pratique 3.1.4 en ce qui concerne la communication des informations sur les sources de recettes importantes.

y compris la nécessité du recours à l'adjudication publique et la méthode d'allocation des concessions. Les achats et les ventes de tous les biens publics doivent faire l'objet d'un audit indépendant (par exemple, par une instance nationale d'audit), afin de donner l'assurance qu'ils ont été effectués conformément à la loi, que le prix de l'entreprise a été fixé à sa juste valeur et qu'il y a eu concurrence entre les soumissionnaires. La transparence exige également que des informations soient diffusées sur les cautions accordées aux acheteurs (et portées sur le relevé des passifs éventuels). L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) a publié des Directives sur les meilleures pratiques pour le contrôle des privatisations¹⁵³.

284. La vente d'actifs peut parfois servir à brouiller l'information sur la situation budgétaire globale. Les pratiques d'information financière doivent donc rendre compte de toutes les transactions ponctuelles afin d'en déterminer clairement les incidences sur le solde budgétaire.

Systèmes d'audit interne

4.2.5 Les activités et les finances de l'administration publique doivent être soumises à un audit interne, et les procédures d'audit doivent pouvoir être revues.

285. Du point de vue de la transparence des finances publiques, un des objectifs du contrôle interne est d'établir et conserver des données financières fiables et de les publier en temps opportun. L'INTOSAI a défini comme suit les objectifs des systèmes de contrôle interne : promouvoir des opérations ordonnées, économiques, efficaces et efficaces; prévenir les pertes de ressources dues au gaspillage, à des emplois abusifs, à une mauvaise gestion, à des erreurs et à la fraude; respecter les lois, réglementations et directives de la direction; établir et conserver des données financières et administratives fiables et les publier en temps opportun. Pour être efficaces, les dispositifs de contrôle interne doivent être appropriés, fonctionner conformément aux dispositions prévues sur toute la période et être d'un bon rapport qualité-coût. L'encadré 28 présente en résumé un ensemble de directives établies par l'INTOSAI pour l'élaboration des normes de contrôle interne. Il est proposé que les systèmes de contrôle interne de tous les pays soient conformes aux directives de l'INTOSAI.

Encadré 28. Directives de l'INTOSAI pour l'élaboration de normes de contrôle interne

L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) a publié un ensemble de normes générales et détaillées qui définissent les conditions minimum à remplir pour qu'un système de contrôle interne soit acceptable.

Normes générales

¹⁵³ Voir <http://www.intosai.org>

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

Normes détaillées

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

286. L'audit interne est un des éléments importants des dispositifs de contrôle interne. Un audit interne efficace assuré par des administrations publiques constitue l'une des premières lignes de défense contre l'utilisation abusive ou la mauvaise gestion des fonds publics¹⁵⁴. Il doit s'inscrire dans un dispositif de contrôle interne bien conçu et non s'y substituer. Les vérifications effectuées par des auditeurs internes fournissent aussi de précieux renseignements pour l'examen de la discipline financière par des services d'audit externe. L'existence et l'efficacité de l'audit interne doivent être garanties par une règle selon laquelle les procédures d'audit interne doivent être décrites de façon claire et accessible au public et l'efficacité de ces procédures doit pouvoir faire l'objet d'un examen par les auditeurs externes. Par ailleurs, en isolant l'audit interne de la gestion du quotidien, on peut assurer l'objectivité de ses évaluations. Les pratiques en matière d'audit interne doivent être conformes aux normes internationales, telles que celles définies par l'Institut des auditeurs internes (IIA)¹⁵⁵. L'IIA dispose d'un ensemble complet de normes pour la pratique des audits internes, de normes de qualification et de normes de fonctionnement.

¹⁵⁴ Par audit interne, on entend un audit effectué par des agents relevant de l'organe exécutif des administrations publiques et par audit externe, un audit effectué par des experts indépendants de cet organe. L'audit interne recouvre donc à la fois l'audit d'une administration par des agents de cette dernière (qui, dans l'idéal, en réfèrent directement au plus haut niveau de direction de cette administration) et l'audit d'une administration par une autre (par exemple, une instance d'audit relevant du ministère des finances ou du premier ministre).

¹⁵⁵ <http://www.theiia.org>

287. Les dispositifs d'audit interne visent à donner l'assurance que les objectifs fixés par la direction sont en voie de réalisation¹⁵⁶. Ils permettent aux organes de direction d'évaluer d'une manière objective la conception et l'application des pratiques de gestion et leurs donnent «une assurance indépendante et objective quant au caractère adéquat et au bon fonctionnement des processus de gestion des risques, de contrôle et de régie d'une organisation»¹⁵⁷. L'audit interne fait partie d'un programme permanent d'amélioration de la gestion et de responsabilisation¹⁵⁸. La responsabilité de l'audit interne incombe donc au directeur de chacune des entités des administrations publiques. Il se peut toutefois qu'un organe de l'administration centrale soit chargé d'élaborer une méthode d'audit interne commune à toutes les administrations publiques. Dans certains pays, les rapports d'audit interne sont également transmis à l'instance nationale d'audit.

Administration fiscale

4.2.6 L'administration fiscale doit être protégée par la loi de toute influence politique, elle doit veiller au respect des droits des contribuables et elle doit rendre publiquement compte de ses activités à intervalles réguliers.

Indépendance de l'administration fiscale

288. La législation qui établit l'administration fiscale doit également en garantir l'indépendance afin d'en assurer l'équité et l'impartialité et de la protéger contre toute ingérence politique. Pour cette raison, la nomination des dirigeants de l'administration fiscale doit être régie par la loi et ceux-ci doivent bénéficier d'une protection statutaire contre le risque de licenciement et d'influence politique dans l'interprétation des textes de loi fiscale. La nomination statutaire de commissaires fiscaux dotés de pouvoirs clairement définis en matière d'interprétation des lois et des règlements portant sur l'impôt, les douanes et toute autre question liée au recouvrement des recettes est une approche qui aide à offrir une garantie d'intégrité.

289. Le processus de recouvrement de l'impôt doit être transparent et, à cette fin, les organismes de recouvrement doivent soumettre en temps voulu à l'organe législatif un rapport annuel sur leurs activités et leurs résultats. Ce rapport doit apporter des précisions sur les mesures prises pour assurer un plus grand respect des lois fiscales, et présenter des données sur les résultats, par exemple sur les recouvrements effectifs par rapport aux prévisions budgétaires.

¹⁵⁶ Selon cette définition large, l'audit interne couvre le contrôle administratif (procédures régissant le processus de prise de décision) et le contrôle des comptes (procédures régissant la fiabilité des comptes financiers).

¹⁵⁷ Voir <http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/autres.nsf/html/01pac05f.html>

¹⁵⁸ Le RONC consacré aux finances publiques du **Canada** (2002, paragraphe 31) décrit la politique d'audit interne, les normes qui la régissent et sa gestion.

290. Un aspect tout aussi important de la transparence de la législation fiscale et de son application est la possibilité de soumettre les décisions administratives à une révision indépendante et la mesure dans laquelle les pouvoirs publics sont tenus d'informer les contribuables de leurs droits. Voir la pratique 1.2.2 pour en savoir plus sur les droits des contribuables.

Examen des informations sur les finances publiques

4.3 Les informations relatives aux finances publiques doivent être soumises à un examen extérieur.

291. Le Code définit de bonnes pratiques concernant : 1) l'instance nationale d'audit; 2) les rapports d'audit et les mécanismes de suivi; 3) les évaluations indépendantes des prévisions et des hypothèses; 4) l'indépendance de la vérification des données.

292. Les exigences fondamentales, en vertu de ce principe, consistent à faire en sorte

- qu'une instance nationale d'audit indépendante du pouvoir exécutif remette en temps utile (avec une périodicité au moins annuelle) aux autorités législatives et au public des rapports récents sur l'intégrité financière des comptes de l'administration publique.

Instance nationale d'audit

4.3.1 Les finances publiques et les politiques mises œuvre doivent être soumises au contrôle d'une instance nationale d'audit ou d'un organisme analogue indépendant du pouvoir exécutif.

293. Une instance nationale d'audit doit être créée en vertu d'une loi. Une telle instance, aussi appelée «institution supérieure d'audit» (ISA), ne peut s'acquitter de ses responsabilités d'une manière objective et efficace que si elle est indépendante de l'entité faisant l'objet de l'audit et à l'abri de toute influence extérieure¹⁵⁹. Dans les pays francophones, cette instance est la *Cour des comptes*, dans ceux du Commonwealth le *National Audit Office* ou l'*Auditor-General Office*¹⁶⁰, et dans les pays d'Amérique latine la *Contraloría General*. Ces institutions ont pour fonction essentielle de garantir et d'encourager la responsabilité envers le public. Leur rôle en tant que garant d'une responsabilisation adéquate envers le public peut devenir

¹⁵⁹ Déclaration de Lima, paragraphe 5.1; voir <http://www.intosai.org>

¹⁶⁰ En **Iran**, l'institution supérieure d'audit (*Supreme Audit Court – SAC*) procède à la vérification des comptes des services dépensiers et rend compte au parlement de l'exécution du budget de l'État. La SAC tire ses pouvoirs du *Supreme Audit Court Act*; elle est indépendante du pouvoir exécutif et relève du parlement. Elle étend son autorité sur l'ensemble des ministères, institutions publiques et entreprises, ainsi que sur les autres organisations obtenant d'une manière ou d'une autre des financements du budget général (article 55 de la Constitution). La SAC jouit également d'une indépendance financière et administrative (voir le RONC consacré aux finances publiques de l'**Iran** (2002, paragraphe 46).

encore plus important dans la mesure où les pouvoirs de décision des administrations publiques sont plus largement délégués dans de nombreux pays. La Déclaration de Lima de l'INTOSAI sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques dresse la liste de l'ensemble des objectifs de l'audit des administrations publiques et des questions y afférentes (voir encadré 29).

294. Les pratiques en matière d'audit externe doivent être conformes aux normes internationales, telles que celles définies par l'INTOSAI (décrites dans l'encadré 29). L'instance nationale d'audit doit être dotée du nombre nécessaire d'experts et tous les employés doivent faire preuve d'indépendance de jugement et d'action dans l'exercice de leur fonctions. Les travaux de l'instance doivent être soumis à des contrôles internes de qualité et à une évaluation indépendante. Certaines économies avancées donnent mandat à l'instance nationale d'audit de faire rapport au public et à l'organe législatif sur des questions très diverses, dont la vérification des informations sur les résultats non financiers obtenus par rapport aux objectifs annoncés. La pratique optimale est donc celle qui consiste, pour une instance nationale d'audit ou un organisme analogue, à faire rapport à l'organe législatif ou au public sur toutes les questions ayant trait à l'intégrité et à la transparence des finances publiques. Idéalement, il conviendrait de procéder à un audit externe des résultats des programmes budgétaires de l'État.

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

Encadré 29. INTOSAI — Déclaration de Lima et normes d'audit

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

La Déclaration de Lima a pour principal objectif d'appeler à un contrôle indépendant des administrations publiques. Adoptée par le IX^e Congrès de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) en octobre 1977, elle définit comme suit les caractéristiques essentielles des pouvoirs et attributions d'une institution supérieure d'audit (ISA) :

L'**indépendance** de l'ISA et de ses membres — notamment en ce qui concerne le financement de ses activités — doit être garantie par la Constitution.

Les **rapports qu'elle entretient avec le parlement, l'État et les administrations publiques** doivent être clairement établis dans la Constitution.

L'**institution supérieure d'audit dispose des pouvoirs suivants** : pouvoir d'investigation, de mise en œuvre de ses recommandations et d'utilisation des avis de ses experts; pouvoir d'approbation de la réglementation des procédures comptables.

Méthodes d'audit, auditeurs et liberté d'échange d'expérience avec d'autres instances

internationales : l'ISA doit avoir les moyens et jouir de l'indépendance nécessaires pour fixer elle-même les modalités de son programme de travail et de ses méthodes de recrutement et de formation du personnel.

Communications : l'ISA doit être habilitée à transmettre les résultats de ses travaux au parlement et au public.

Normes d'audit

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

Principes généraux : l'auditeur et l'institution de contrôle doivent être indépendants de l'exécutif et de l'unité contrôlée, et libres de toute influence politique; ils doivent avoir les compétences requises; ils doivent éviter les conflits d'intérêt et faire preuve de diligence dans l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI ou d'autres normes d'audit particulières.

Normes d'application : l'auditeur doit planifier les audits adéquatement, et élaborer des procédures de contrôle de la régularité des comptes qui offrent une garantie raisonnable de détection d'erreurs, d'irrégularités et d'illégalités pouvant influencer directement et largement sur les montants figurant aux états financiers; il doit évaluer la fiabilité du contrôle interne; le contrôle de la régularité des comptes a pour but de garantir l'exhaustivité et la validité du budget et des comptes; il convient enfin d'assurer une supervision adéquate du travail des auditeurs.

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

Source : <http://www.intosai.org>

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

Rapports d'audit et mécanismes de suivi

4.3.2 L'instance nationale d'audit ou l'organisme analogue doit présenter tous les rapports, y compris son rapport annuel, aux autorités législatives et les rendre publics. Des mécanismes doivent être établis pour le suivi des mesures à entreprendre.

297. Selon les lignes directrices de la *Déclaration de Lima*, l'établissement des ISA doit être précisé par la constitution, et leur indépendance protégée par un tribunal suprême. Un système couramment employé pour garantir leur indépendance consiste à instituer des procédures de nomination ou de révocation du contrôleur général qui soient indépendantes de l'organe exécutif. Dans un certain nombre de pays, toutefois, le contrôleur général est nommé par le président ou le premier ministre et fait rapport à ces derniers, ce qui met en péril l'indépendance de l'institution.

298. Le contrôleur général doit être autorisé à faire rapport directement à l'organe législatif.¹⁶¹ Il y a lieu en outre de présumer que tous les rapports de l'instance nationale d'audit sont automatiquement portés à la connaissance du public après leur soumission à l'organe législatif — soit immédiatement, soit dans un délai spécifié. L'ISA doit faire rapport à l'organe législatif au moins tous les ans. Certains pays ne respectent pas cet élément de la transparence des finances publiques, le rapport de l'instance sur les comptes définitifs étant transmis à l'organe législatif ou au Président de la Chambre des représentants, mais pas nécessairement à l'organe législatif, et n'étant rendu public qu'au bout d'un long délai.

299. L'un des domaines où les rapports d'audit externe ne sont souvent pas publiés est celui des dépenses militaires ou de sécurité. Le souci de la sécurité nationale peut justifier l'existence de dispositions spéciales visant à limiter la publication des rapports d'audit. En pareilles situations, il importe toutefois que toutes les dépenses militaires soient contrôlées par une autorité non militaire et que les résultats du contrôle soient présentés à une instance législative, par exemple à une commission chargée des comptes publics¹⁶².

300. Il convient par ailleurs de mettre en place des mécanismes visant à assurer l'adoption de mesures correctrices en cas de conclusions défavorables du rapport d'audit externe. L'un de ces mécanismes consisterait à exiger de l'administration soumise à l'audit qu'elle donne par écrit une réponse publique aux conclusions et indique les mesures qu'elle entend prendre pour redresser la situation. Un autre mécanisme consisterait à établir une commission de

¹⁶¹ En **Inde**, un contrôleur et auditeur général indépendant fait rapport uniquement au Parlement. Il convient en outre de mentionner que les administrations des États disposent de leurs propres comptes généraux, qui relèvent du contrôleur et auditeur général et font rapport directement à l'organe législatif. (Voir le RONC consacré aux finances publiques de l'**Inde** (2001, paragraphe 26).

¹⁶² Au **Pakistan**, par exemple, les ouvertures de crédits pour la défense sont soumises au Public Accounts Committee, mais la diffusion des documents est restreinte pour des raisons de sécurité. (Voir le RONC consacré aux finances publiques du **Pakistan** (2000, paragraphe 30).

comptabilité publique chargée d'examiner les comptes publics, ainsi que le rapport du contrôleur général, et de veiller à ce que l'exécutif soit responsable de la correction des déficiences mises en évidence par l'audit.¹⁶³ Le suivi transparent des audits externes est un élément important qui favorise la mise en œuvre de mesures correctrices efficaces.

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

Évaluations indépendantes des prévisions et des hypothèses

4.3.3 Des experts indépendants doivent être invités à évaluer les prévisions budgétaires, les prévisions macroéconomiques sur lesquelles elles se fondent et les hypothèses sous-jacentes.

302. Diverses mesures doivent être prises pour faciliter l'évaluation indépendante des prévisions budgétaires. En particulier, il y a lieu de publier à cet effet, en même temps que les prévisions budgétaires, une déclaration de responsabilité indiquant clairement quels agents de l'État ont établi les prévisions budgétaires et quels sont ceux à l'origine des prévisions macroéconomiques, c'est-à-dire quels agents sont comptables de la qualité des prévisions¹⁶⁴. La publication régulière, dans les documents de référence, d'évaluations *a posteriori* des prévisions budgétaires et macroéconomiques servant de base aux budgets antérieurs, confrontées avec les résultats effectifs, contribuerait à un examen éclairé de la question par les contribuables et les spécialistes. La diffusion régulière par la banque centrale ou par les

¹⁶³ En Inde (RONC sur les finances publiques, 2001, paragraphe 26), les rapports du contrôleur et auditeur général (CAG) sont soumis aux organes législatifs central et d'État; ils sont examinés par leurs comités des comptes publics respectifs et par les comités chargés du contrôle des établissements publics de l'État. Les ministères sont par la suite tenus de soumettre des rapports sur les mesures mise en œuvre («*Action Taken Notes*») à leurs comités respectifs, par l'intermédiaire du CAG.

¹⁶⁴ Les meilleures pratiques de l'OCDE vont plus loin en exigeant que chaque rapport budgétaire comporte une déclaration de responsabilité émanant du ministre des finances et du haut fonctionnaire chargé de l'élaboration du rapport.

services statistiques ou économiques de leurs prévisions macroéconomiques, notamment de la méthode utilisée pour les établir, favoriserait elle aussi un débat éclairé sur la fiabilité des prévisions macroéconomiques officielles des administrations publiques¹⁶⁵. Les méthodes et hypothèses de travail utilisées pour l'établissement des prévisions budgétaires et macroéconomiques doivent être rendues publiques au moment de la présentation du budget annuel à l'organe législatif, et de préférence quelque temps avant cette date. Leur publication avant la présentation du budget donne aux décideurs, aux prévisionnistes et analystes, à la presse financière et autres médias le temps d'examiner les prévisions macroéconomiques et de formuler des observations sur leur fiabilité¹⁶⁶.

303. La pratique optimale est celle qui consiste à établir des mécanismes institutionnels par lesquels le public peut obtenir d'une entité indépendante l'assurance que les prévisions budgétaires et macroéconomiques sont de haute qualité¹⁶⁷. À cet effet, les modèles budgétaires et macroéconomiques utilisés pourraient être soumis à des experts externes¹⁶⁸. Les hypothèses macroéconomiques retenues dans le budget pourraient aussi être tirées de celles adoptées par le secteur privé¹⁶⁹. Certains pays ont mis en place des mécanismes de contrôle formel de la qualité par des experts et les rendent publics. D'autres confient à un organisme public indépendant la responsabilité d'évaluer la qualité des prévisions macroéconomiques et d'en rendre compte au public¹⁷⁰.

¹⁶⁵ La Banque de Norvège publie régulièrement les prévisions macroéconomiques de ses services. La Riksbank de Suède publie les prévisions macroéconomiques approuvées par son organe de prise de décision.

¹⁶⁶ En **Afrique du Sud**, la Déclaration de politique budgétaire à moyen terme comporte un ensemble d'hypothèses macroéconomiques, et le budget soumis au Parlement est fondé sur une nouvelle mise à jour du cadre macroéconomique.

¹⁶⁷ Voir les principales conclusions de l'étude de l'UE sur les institutions financières indépendantes. *Public Finances in EMU*, N° 3, 2006 (http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/public_finances2006_en.htm).

¹⁶⁸ En **Australie**, par exemple, le modèle macroéconomique du Trésor est affiché sur le site <http://www.treasury.gov.au> et peut être acheté à l'Australian Bureau of Statistics. Au **Royaume-Uni**, le Trésor est tenu par la loi de rendre public le modèle macroéconomique. Au **Chili**, les autorités utilisent des prévisions macroéconomiques établies par un comité d'experts indépendants.

¹⁶⁹ Au **Canada**, les autorités fédérales préparent leurs projections budgétaires en utilisant les moyennes des prévisions économiques du secteur privé, un coefficient de «prudence» pour rendre compte des risques économiques, et une provision pour imprévus pour couvrir les risques découlant des prévisions inexactes et des événements imprévisibles (voir le RONC consacré aux finances publiques du **Canada**, 2002, paragraphe 34).

¹⁷⁰ Aux **États-Unis**, les documents budgétaires présentent clairement les prévisions budgétaires et exposent toutes les principales hypothèses macroéconomiques (voir le RONC consacré aux finances publiques des **États-Unis**, 2003, paragraphe 49). On encourage l'examen externe des hypothèses et des modèles macroéconomiques, étant donné en particulier que les pouvoirs exécutif et législatif élaborent chacun leurs propres prévisions. Il n'y a pas d'examen externe officiel des modèles. Par ailleurs, il existe aux États-Unis plusieurs prévisionnistes indépendants qui assurent un contrôle supplémentaire des prévisions macroéconomiques de l'État. Le bilan du *Congressional Budget Office* (CBO) en matière de prévision de la croissance économique réelle s'est généralement avéré supérieur à la moyenne des prévisionnistes privés au cours des quelque 30 années écoulées à suivre...

Indépendance de la vérification des données

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

304. L'organisme national de statistique — ou tout autre organisme équivalent — doit être protégé par une loi qui lui confère l'indépendance technique nécessaire au contrôle de l'établissement et de la publication des statistiques officielles¹⁷¹. Pour promouvoir l'intégrité des statistiques, en particulier de celles de finances publiques, les organismes nationaux de statistique peuvent jouer un rôle vital en coordonnant les opérations de collecte des données de base effectuées par les autres organismes publics et en centralisant la production et la diffusion des statistiques de finances publiques.

305. En outre, les modalités d'élaboration et de diffusion de ces données doivent être communiquées au public, et le code de conduite à l'intention du personnel de l'organisme de statistique doit être clair et étalé au grand jour. Un moyen de promouvoir ces aspects de la qualité des données est d'appliquer les Principes fondamentaux de la statistique officielle de l'ONU¹⁷² (encadré 30) et d'observer les normes d'intégrité des données relevant du SGDD ou de la NSDD.

Encadré 30. Principes fondamentaux de la statistique officielle adoptés par l'ONU

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

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

Source : <http://unstats.un.org/unsd/goodprac/bpabout.asp>

depuis la création du CBO. Les prévisions du pouvoir exécutif ont montré un niveau d'exactitude comparable au cours de cette période.

¹⁷¹ Dans un certain nombre de pays, y compris plusieurs pays d'Amérique latine, les données budgétaires sont établies et diffusées par la banque centrale et non par l'office national de statistique.

¹⁷² Les *principes fondamentaux de la statistique officielle* ont été adoptés par les Nations Unies lors d'une séance spéciale en 1994. Ils ont pour objectifs d'aider les producteurs de statistiques officielles à s'acquitter de leurs obligations et d'informer les utilisateurs des statistiques de ce qu'ils peuvent attendre de l'organisme de statistique.

306. Pour donner confiance aux utilisateurs des statistiques officielles, il est également indispensable que les pratiques et procédures de l'organisme national de statistique soient transparentes. Cela signifie notamment que celui-ci doit recevoir toutes les données de base qu'il réclame, se montrer objectif dans l'établissement des données budgétaires, avoir le droit de formuler des observations sur les interprétations erronées ou usages abusifs de l'information, et faire savoir au public si des agents de l'État ont accès aux données budgétaires avant leur publication. Les pays dont l'organisme national de statistiques ne dispose pas des moyens voulus pour procéder à des contrôles de la qualité des données budgétaires sont encouragés à solliciter une aide de l'extérieur.

TABLEAU SYNOPTIQUE DES PRINCIPES ET DES RÈGLES FONDAMENTALES DE TRANSPARENCE DES FINANCES PUBLIQUES

PRINCIPES	RÈGLES FONDAMENTALES
Définition claire des attributions et des responsabilités	
1.1 Le secteur de l'administration publique doit être distinct du reste du secteur public et du reste de l'économie, et la répartition des attributions au sein du secteur public en matière de décision et de gestion doit être claire et rendue publique.	<ul style="list-style-type: none"> • Un tableau institutionnel publié fait clairement apparaître la structure du secteur public, et énumère toutes les entités de l'administration publique, ventilées par niveau, et toutes les sociétés publiques. • La portée et le but de toutes les activités quasi fiscales sont expliqués. • Les recettes et les responsabilités sont clairement réparties entre les différents échelons des administrations publiques.
1.2 La gestion des finances publiques doit s'inscrire dans un cadre juridique, réglementaire et administratif clair et ouvert.	<ul style="list-style-type: none"> • Les fonds publics ne peuvent être dépensés sans que la preuve de leur affectation par le pouvoir législatif ne soit portée à la connaissance du public. • Le recouvrement des recettes est régi par des lois et règlements clairs et facilement accessibles.
Processus budgétaires ouverts	
2.1 La préparation du budget doit suivre un calendrier établi et obéir à des objectifs de politique budgétaire et macroéconomique bien définis.	<ul style="list-style-type: none"> • Un projet de budget réaliste est présenté à la législature conformément au calendrier prescrit. • Les coûts et les effets prévisibles des nouvelles mesures de dépenses et de recettes proposées sont clairement expliqués. • Un cadre budgétaire pluriannuel cohérent, fondé sur des hypothèses économiques réalistes, est fourni.
2.2 L'exécution, le suivi et l'information budgétaires doivent faire l'objet de procédures claires.	<ul style="list-style-type: none"> • Le suivi des recettes, des engagements, des paiements et des arriérés peut être fait efficacement. • Les comptes définitifs audités et les rapports d'audit sont présentés aux autorités législatives et publiés dans un délai d'un an.
Accès du public à l'information	
3.1 Le public doit être pleinement informé de l'activité financière passée, présente et prévue et des principaux risques financiers.	<ul style="list-style-type: none"> • La documentation budgétaire couvre l'intégralité des activités budgétaires et extrabudgétaires de l'administration centrale, la situation budgétaire des collectivités territoriales et les finances des sociétés publiques. • Les informations publiées sur l'administration centrale comprennent des détails de sa dette, de ses ressources financières et naturelles importantes et de ses obligations non liées à la dette et passifs éventuels.
3.2 Les informations financières doivent être présentées de manière à satisfaire aux besoins de l'analyse des politiques et à promouvoir la responsabilisation.	<ul style="list-style-type: none"> • Les propositions principales et le contexte économique du budget sont expliqués clairement au public. • Les recettes, dépenses et financements sont présentés sur une base brute, avec une ventilation économique, fonctionnelle et administrative des dépenses. • Les résultats des programmes de l'administration centrale sont présentés à l'organe législatif.
3.3 Un engagement public de diffuser en temps voulu des informations sur les finances publiques doit être pris.	<ul style="list-style-type: none"> • La loi exige la publication d'informations à jour.
Garantie d'intégrité	
4.1 Les données budgétaires doivent être conformes aux normes de qualité reconnues.	<ul style="list-style-type: none"> • Les pratiques comptables satisfont aux normes généralement acceptées. • Les comptes définitifs correspondent parfaitement aux crédits ouverts et les résultats globaux correspondent aux prévisions. • Les pays adhèrent au SGDD s'ils ne sont pas en mesure d'adhérer à la NSDD.
4.2 Les activités financières doivent être soumises à des sauvegardes et à un contrôle interne effectifs.	<ul style="list-style-type: none"> • Les normes de passage de marchés, celles visant les opérations financières auxquelles participe le secteur public et les normes déontologiques concernant les fonctionnaires sont claires, accessibles au public et observées dans la pratique. • Les procédures d'audit interne sont claires.
4.3 Les informations relatives aux finances publiques doivent être soumises à un examen extérieur.	<ul style="list-style-type: none"> • Une instance nationale d'audit indépendante du pouvoir exécutif remet aux autorités législatives et au public (avec une périodicité au moins annuelle) des rapports récents sur l'intégrité financière des comptes de l'administration publique.

GLOSSAIRE

Actif : Toute ressource économique appartenant à une entité par suite de transactions ou d'événements *passés* et pouvant procurer des avantages économiques dans l'avenir. Les actifs financiers comprennent les liquidités, les dépôts, les crédits, les titres, les actions et les autres titres de participation, les produits financiers dérivés et les comptes à recevoir. Les actifs non financiers comprennent notamment les immeubles, les machines, les équipements, les stocks, les objets de valeur, les terrains et gisements minéraux et les baux.

Activités extrabudgétaires : Il s'agit généralement de catégories d'opérations des administrations publiques qui ne sont pas incluses dans le budget annuel. Les fonds extrabudgétaires ne sont pas toujours soumis à un examen et à des normes comptables aussi rigoureux que le budget annuel. Ils sont de nature très diverse et peuvent prendre, par exemple, la forme de *fonds extrabudgétaires* (comme les caisses de sécurité sociale) régis par une législation distincte, avec ou sans loi de finances annuelle séparée. Il peut également s'agir de fonds utilisant le produit de la vente de l'aide en nature, d'affectations de crédits spécifiques à des fins bien précises qui ne sont pas incluses dans le budget annuel, ou de toute autre utilisation des fonds qui n'est pas inscrite au budget.

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

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

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

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

Le secteur des administrations publiques peut être défini comme l'ensemble des unités institutionnelles publiques qui sont des producteurs non marchands. Il ne comprend pas les sociétés publiques, qui sont des producteurs marchands, même quand la totalité du capital de ces entreprises est détenue par des administrations publiques.

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

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

Analyse de sensibilité : Type d'analyse ayant pour but de déterminer la sensibilité des résultats aux variations des paramètres. Si un petit changement apporté à un paramètre donné entraîne un changement relativement important des résultats, on dira de ces résultats qu'ils sont sensibles à ce paramètre.

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

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

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

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

Budgétisation/classification par programme : Un «programme» est un ensemble d'activités des administrations publiques qui est défini au regard d'objectifs déterminés. Ce principe régit la classification par programme de toutes les activités de ces administrations. La budgétisation par programme consiste à fonder la décision d'allocation sur l'analyse de rentabilité, à classer les dépenses par programme et à évaluer les résultats des programmes

par rapport à leurs objectifs. Aucun pays n'a réussi à mettre en place un système complet de budgétisation par programme (ou les systèmes subséquents proposés comme la **budgetisation à base zéro**), en grande partie en raison de l'abondance des informations exigées et de la complexité des modalités de gestion.

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

Calendrier budgétaire : Calendrier indiquant les dates principales du processus de préparation et d'approbation du budget, et notamment la date de diffusion de la circulaire budgétaire, celles de la période d'examen des estimations avec les ministères et départements, celle à laquelle le budget de l'exécutif est soumis à l'organe législatif, celles de l'examen par l'organe législatif, y compris les dates d'audiences et la date prévue de l'adoption par la législature de la loi de finances. Le processus peut compter d'autres étapes importantes variables d'un pays à l'autre.

Calendrier de diffusion annoncé à l'avance : Calendrier indiquant les dates auxquelles les publications régulières deviendront accessibles au public. Le public est donc informé à l'avance du moment où il aura accès à certaines statistiques ou autres données.

Capacité/besoin de financement : Égal au solde net de gestion moins l'acquisition nette d'actifs non financiers. Également égal à l'acquisition nette d'actifs financiers moins l'accumulation nette des passifs. Voir l'encadré 4.1 du MSFP 2001 pour les définitions d'autres indicateurs importants de la politique de finances publiques.

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

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

Compagnie extractive nationale : Société publique non financière (entreprise publique) qui s'adonne à l'exploration, à l'extraction, au traitement ou à la vente de minéraux ou de pétrole.

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

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

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

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

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

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

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

Corruption (politique) : Utilisation inappropriée, par l'État ou par les représentants de l'État, des pouvoirs et des ressources dont ils disposent à des fins de gains personnels illégitimes et habituellement secrets.

Dépenses fiscales : Avantages fiscaux ou exonérations du régime fiscal «normal» qui réduisent les recouvrements de recettes par les administrations publiques et, parce que les objectifs de la politique des pouvoirs publics peuvent être réalisés par un autre moyen, à savoir des subventions ou autres dépenses directes, les avantages fiscaux sont assimilés à des dépenses budgétaires. Pour définir avec précision et estimer les dépenses fiscales, il faut donc définir le régime normal et trouver le meilleur moyen d'évaluer les coûts.

Dettes brute : La dette est constituée de tous les passifs obligeant le débiteur à effectuer en faveur du créancier un paiement ou des paiements d'intérêts ou de principal à une date ou à des dates futures. Par conséquent, dans le MSFP, tous les passifs sont des dettes, sauf les actions et autres participations et les produits financiers dérivés. La **dette nette** inclut l'encours de tous les engagements financiers (moins les actifs financiers correspondants).

Documentation budgétaire : Comprend la présentation du budget annuel, les documents justificatifs, comprenant, sans toutefois s'y limiter, les documents de référence des propositions et de l'examen des aléas budgétaires, les rapports produits en cours d'exercice pour suivre l'exécution du budget et les comptes définitifs.

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

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

Garantie de l'État : Cette garantie vise le plus communément les prêts dont l'État s'engage à rembourser tout solde restant à régler en cas de défaut de paiement. Dans certains contrats conclus avec une entité du secteur public ou privé, l'État peut offrir une garantie de recettes ou de demande en vertu de laquelle il s'engage à combler tout écart éventuel si les recettes ou la quantité demandée sont inférieures au niveau garanti. De même, les contrats peuvent également comporter des garanties de taux de change ou de prix.

Gouvernance : Processus par lequel les décisions sont prises et mises en œuvre (ou non). Au sein des administrations publiques, la gouvernance est le processus par lequel les institutions publiques gèrent les affaires et les ressources publiques. On entend par **bonne gouvernance** une gestion des affaires publiques essentiellement exempte de pratiques abusives et de corruption et qui respecte la primauté du droit.

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

Institution sans but lucratif non marchande : Entité juridique ou sociale créée dans le but de produire des biens et services non marchands, mais dont le statut ne lui permet pas d'être une source de revenus, de profits ou autres formes de gain financier pour les unités qui les créent, les contrôlent ou les financent. Une telle entité est un producteur non marchand si *la majorité de sa production n'est pas vendue à un prix économiquement significatif*.

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

Normes internationales d'information financière (IFRS) : Un ensemble de normes comptables établies par l'International Accounting Standards Board (IASB). Plusieurs des normes qui font partie des IFRS sont connues sous leur nom antérieur de Normes comptables internationales (*International Accounting Standards, IAS*). <http://www.iasb.org/Home.htm>

Obligations non liées à la dette : Comprennent les obligations des régimes de retraite sans constitution de réserves, l'exposition aux garanties de l'État et les arriérés (paiements obligatoires qui n'ont pas été effectués à la date d'échéance) ainsi que d'autres obligations contractuelles. Par exemple, un contrat autorisant une entreprise à créer une mine peut obliger explicitement ou implicitement l'État à payer les coûts de dépollution lorsqu'elle sera abandonnée.

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

Passif : Obligation à laquelle donnent lieu des opérations que l'entité a effectuées ou des faits qui se sont déjà produits, dont le règlement exigera plus tard de la part de cette entité le transfert ou l'utilisation d'actifs, la prestation de services ou la cession de ressources porteuses d'avantages économiques.

Passifs au titre de régimes publics de pensions sans capitalisation : Il s'agit des passifs futurs des administrations publiques au titre de régimes publics de pension sans capitalisation (par répartition) ou avec capitalisation partielle. Les passifs de ce type ne sont généralement pas comptabilisés jusqu'à ce que l'obligation de paiement se concrétise (*voir IFAC 2000a*), mais cela dépend des dispositifs institutionnels en vigueur dans le pays. (Ces questions font

l'objet d'une étude continue de la part du CSP de l'IFAC). Ces passifs futurs doivent être pris en compte dans l'évaluation de la viabilité budgétaire à moyen terme.

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

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

Principes comptables généralement admis (*Generally accepted accounting principles, GAAP*) : Règles de comptabilisation utilisées aux États-Unis pour la production des états financiers des sociétés faisant publiquement appel à l'épargne et de nombreuses entreprises privées. Les GAAP utilisés pour les administrations locales ou d'États fédérés se fondent sur un ensemble d'hypothèses, de principes et de contraintes différentes, établies par le *Governmental Accounting Standards Board* (GASB). À l'heure actuelle, les normes comptables de la profession sont formulées par le *Financial Accounting Standards Board* (FASB). Les dispositions du GAAP diffèrent quelque peu des Normes internationales d'information financière (IFRS), mais des efforts sont en cours pour aplanir ces différences.

Production non marchande : Ensemble de biens et services non vendus à un prix économiquement significatif. Par *prix économiquement significatifs*, on entend des prix ayant un impact sensible sur les quantités que les producteurs sont disposés à offrir et que les acquéreurs souhaitent acheter. Voir l'annexe 2 du document d'accompagnement du MSFP 2001 : *Champ et classification du secteur public*.
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/comp.htm>

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

Projets en partenariats public-privé (PPP) : Projets en vertu desquels le secteur privé fournit des infrastructures et des services traditionnellement fournis par l'État — par exemple, hôpitaux, écoles, prisons, routes, ponts, tunnels, chemins de fer et réseaux d'approvisionnement en eau potable et d'égouts. On appelle par ailleurs *concessions* les accords en vertu desquels l'opérateur privé assume une partie des responsabilités d'entretien et d'aménagement des actifs. Bien que la définition exacte de ce qui constitue un PPP ne fasse toujours pas consensus, ce type de projet devrait impliquer un transfert de risque de l'État au secteur privé.

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

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

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

Secteur public : Défini sur la base de la classification par secteurs et sous-secteurs adoptée dans le SCN, le secteur public se compose des administrations publiques et des sociétés non financières et financières. Il englobe toutes les entités qui sont détenues ou contrôlées par l'État.

Société publique : Personne morale détenue ou contrôlée par l'État, qui produit des biens et des services aux fins de la vente sur le marché à des prix économiquement significatifs. Toutes les sociétés font partie soit du secteur des sociétés financières, soit de celui des sociétés non financières.

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

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

Solde global : Expression qui correspond, dans le MSFP 1986, au concept de «déficit ou excédent global», qui est égal aux recettes plus les dons reçus moins les dépenses et les «prêts moins recouvrements». Le solde ainsi défini est égal (mais de signe opposé) à la somme des emprunts nets des administrations publiques, plus la diminution nette des encaisses, dépôts et titres qu'elles détiennent pour des raisons de liquidité. Le principe derrière ce concept est que la politique des pouvoirs publics est considérée comme créatrice de déficits ou d'excédents et que les recettes ou les dépenses associées à cette politique sont donc «au-dessus de la ligne». Par contre, les emprunts ou les retraits d'avoirs liquides sont des financements du déficit, c'est-à-dire «au-dessous de la ligne». Il convient de noter que le poste des **prêts moins recouvrements**, situé au-dessus de la ligne, englobe les opérations sur la dette et les créances sous forme de prises de participation des administrations publiques sur les autres secteurs qui sont effectuées à des fins de politique générale et non de gestion des liquidités ou de rentabilité.

Solde net/brut de gestion : Le solde net de gestion est égal aux recettes moins les charges. Le solde brut de gestion est égal aux recettes moins les charges autres que la consommation de capital fixe.

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

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

Transparence des finances publiques : Résultat d'une politique d'information sans réserves du public sur la structure et les fonctions des administrations publiques, les visées de la politique de finances publiques, les comptes du secteur public et les projections budgétaires. Il s'agit d'assurer l'accès du public en temps utile à des sources fiables, complètes, compréhensibles et comparables sur le plan international d'informations sur les activités des administrations publiques de manière que l'électorat et les marchés financiers puissent connaître de manière précise leur situation financière ainsi que les coûts et les avantages véritables de leurs activités, et notamment leurs répercussions économiques et sociales actuelles et futures (Kopits et Craig, 1998, p. 1).

Valeur nette : Total des avoirs moins total des engagements à la fin d'une période comptable. Voir tableau 4.4 : Compte de patrimoine, dans le MSFP 2001. Certaines analyses se limitent à ne tenir compte que des actifs financiers des administrations publiques plutôt que d'inclure la totalité des actifs. En conséquence, la *valeur financière nette* est définie comme le total des actifs financiers moins le total des passifs.

Viabilité des finances publiques : Un ensemble de politiques est jugé viable lorsqu'on peut s'attendre qu'un emprunteur donné sera en mesure d'assurer le service de sa dette sans qu'il soit nécessaire de procéder à l'avenir à des corrections déraisonnables du solde des produits et charges.

RÉFÉRENCES

- Alesina, Alberto, et Roberto Perotti, 1995, «The Political Economy of Budget Deficits», *Études des services du FMI*, Fonds monétaire international, Vol. 42 (mars), p. 1–31.
- , 1999, «Budget Deficits and Budget Institutions» dans *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*, publié sous la direction de James M. Poterba et Jürgen von Hagen, National Bureau of Economic Research Conference Report (Chicago : University of Chicago Press).
- Allan, William et Taryn Parry, 2003, «Fiscal Transparency in EU Accession Countries: Progress and Future Challenges», FMI WP/03/163 (Washington : Fonds monétaire international).
- Allen, Richard et Dimitar Radev, 2006, «Managing and Controlling Extrabudgetary Funds», FMI WP/06/286 (Washington : Fonds monétaire international).
- Alt, James E. et David Dreyer Lassen, 2003, «Fiscal Transparency and Fiscal Policy Outcomes in OECD Countries», document de travail du Economic Policy Research Unit, n° 2003-2 (Paris : Organisation de coopération et de développement économiques)
- et Shanna Rose, 2006, «The Causes of Fiscal Transparency: Evidence from the U.S. States», *Études des services du FMI*, Vol. 53, numéro spécial (Washington : Fonds monétaire international).
- Arthur Anderson, 2000, «General and Specific Methodologies for Valuing Contingent Liabilities», Contingency Fund Project Report, Arthur Anderson, inédit.
- Australie, Trésor, 1999, *Making Transparency Transparent: An Australian Assessment* (RONC expérimental)
<http://www.treasury.gov.au/contentitem.asp?NavId=&ContentID=178>
- Comité de Bâle sur le contrôle bancaire, 1997, «Principes Fondamentaux du Comité de Bâle pour un Contrôle Bancaire Efficace» *International Legal Materials*, Vol. 36 (mars), p. 405–32.
- Bléjer, Mario I. et Adrienne Cheasty, eds, 1993, *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues* (Washington : Fonds monétaire international).
- Carson, Carol, 2001, «Towards a Framework for Assessing Data Quality» FMI WP/01/25 (Washington : Fonds monétaire international).

- Chalk, Nigel, et Richard Hemming, 2000, «Assessing Fiscal Sustainability in Theory and Practice», dans *Fiscal Sustainability*, études présentées à l'atelier organisé par le Service des études de la Banca D'Italia, Perugia, Italie, janvier.
- Chand, Sheetal K. et Albert Jaeger, 1996, *Aging Populations and Public Pension Schemes*, Document hors série du FMI n° 147 (Washington : Fonds monétaire international).
- Christofides, Charis, Christian Mulder et Andrew Tiffin, 2003, «The Link Between Adherence to International Standards of Good Practices, Foreign Exchange Spreads, and Ratings», FMI WP/03/74 (Washington : Fonds monétaire international).
- Daniel, James A., Jeffrey M. Davis et Andrew M. Wolfe, 1997, «Fiscal Accounting of Bank Restructuring», IMF Paper on Policy Analysis and Assessment 97/5 (Washington : Fonds monétaire international).
- Davis, J.M., R. Ossowski et A. Fedelino, 2003, *Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil Producing Countries* (Washington).
- Drabek, Zdenek et Warren Payne, 2001, «The Impact of Transparency on Foreign Direct Investment». Document de travail des services du FMI ERAD-99-02 (Genève : Organisation mondiale du commerce).
- Engel, Eduardo, Ronald Fischer et Alexander Galetovic, 2003, «Privatizing Highways in Latin America: Fixing What Went Wrong». *Economia*, Vol. 4 (automne), p. 129–64.
- Forum de stabilité financière, Groupe de travail sur la garantie des dépôts, 2000, «International Guidance on Deposit Insurance : A Consultative Process», juin.
- Gelos, R. Gaston et Shang-Jin Wei, 2002, «Transparency and International Investor Behavior» FMI WP/02/174 (Washington : Fonds monétaire international).
- Glennerster, Rachel et Yongseok Shin, 2003, «Is Transparency Good for You and Can the IMF Help?», FMI WP/03/132 (Washington : Fonds monétaire international).
- Goldstein, Morris, 1997, «The Case for an International Banking Standard». *Policy Analyses in International Economics* 47, avril, Institut d'économie internationale.
- Hameed, Farhan, 2005, «Fiscal Transparency and Economic Outcomes», FMI WP/05/225 (Washington : Fonds monétaire international).
- Hammami, Mona, Jean-Francois Ruhashyanko et Etienne B. Yehoue, 1999, «Determinants of Public-Private Partnerships in Infrastructure», FMI WP/06/99 (Washington : Fonds monétaire international).
- Heller, Peter, 2003, *Who Will Pay?* (Washington : Fonds monétaire international)

- Hemming, Richard, M. Alier, Barry Anderson, M. Cangiano et Murray Petrie, 2006, *Public-Private Partnerships, Government Guarantees, and Fiscal Risk* (Washington : Fonds monétaire international).
- Hemming, Richard, Michael Kell et Axel Schimmelpfennig, 2003, *Fiscal Vulnerability and Financial Crises in Emerging Market Economies*, Document hors série du FMI n° 218 (Washington : Fonds monétaire international).
- Banque interaméricaine de développement, 1997, *Latin America After a Decade of Reforms: Economic and Social Progress in Latin America*, Rapport, 1997 (Washington : Johns Hopkins University Press).
- Fédération internationale des comptables (IFAC), 2000a, «Study 11-Governmental Financial Reporting», *International Public Sector Studies*, mai.
- , 2000b, «Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting», Exposure Draft No. 9, mai.
- Fonds monétaire international, 1986, *Manuel de statistiques de finances publiques* (Washington).
- , 1996, *Guide pour l'application des normes de diffusion des données. Module 1 : la norme spéciale de diffusion des données* (Washington).
- , 1998a, *Bulletin du FMI*, avril 27, vol. 27, n° 8.
- , 1998b, *Le système général de diffusion des données : normes régissant la diffusion par les pays de leurs statistiques économiques et financières* (Washington).
- , 2001a, *Manuel de statistiques de finances publiques 2001* (Washington).
- , 2003a, *Cadre d'évaluation de la qualité des données et programme d'évaluation de la qualité des données préparés par le Département des statistiques* (Washington).
- , 2003b, *Fiscal Vulnerability and Financial Crises in Emerging Market Economies*, Document hors série du FMI n° 218 (Washington).
- , 2003c, *Directives de gestion de la dette publique* (Washington).
- , 2003d, *Normes internationales - Renforcement de la surveillance, Institutions nationales et marchés internationaux* (Washington).
- , 2004a, *Partenariats public-privé* (Washington).
- , 2004b, *Investissement public et politique budgétaire* (Washington).

———, 2005a, *Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles* (Washington).

———, 2005b, *Garanties publiques et risques budgétaires* (Washington).

———, 2005c, *Chili : Questions générales*, Section II, Rapport des services du FMI sur les économies nationales n° 05/316 (Washington).

———, 2005d, *Government Finance Statistic Yearbook* (Washington)

Fonds monétaire international et Banque mondiale, 2005, *Operational Framework for Debt Sustainability, Assessments in Low-income Countries – Further Considerations* (Washington)

———, 2006, *Application du cadre de viabilité de la dette aux pays à faible revenu après la mise en œuvre de l'allègement de la dette* (Washington)

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

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

Irwin, Timothy, 2003, «Public Money for Private Infrastructure—Deciding When to Offer Guarantees, Output-Based Subsidies, and Other Fiscal Support», Document de travail de la Banque mondiale n° 10 (Washington : Banque mondiale).

Kopits, George et Jon Craig, 1998, *Transparency in Government Operations*, Document hors série du FMI n° 158 (Washington : Fonds monétaire international).

Kopits, George et Steven Symansky, 1998, *Fiscal Policy Rules*, Document hors série du FMI n° 162 (Washington : Fonds monétaire international).

Mackenzie, G.A., 1998, «The Macroeconomic Impact of Privatization», *Études des services du FMI*, Fonds monétaire international, Vol. 45, n° 2 (juin), p. 363–73.

——— et Peter Stella, 1996, *Quasi-Fiscal Operations of Public Financial Institutions*, Document hors série du FMI n° 142 (Washington : Fonds monétaire international).

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

- Organisation de coopération et de développement économiques, 1984, *Dépenses fiscales : problèmes et pratiques suivies par les pays, rapport du Comité des affaires fiscales* (Paris).
- , 1988, *L'endettement international : définition, couverture statistique et méthodologie*, rapport d'un groupe de travail sur l'endettement international, Banque mondiale, Fonds monétaire international, Banque des règlements internationaux, Organisation de coopération et de développement économiques (Paris).
- , *Dépenses fiscales : expériences récentes*, préparé par le Groupe de travail sur l'analyse des politiques et les statistiques fiscales du Comité des affaires fiscales (Paris).
- , 1999, *La procédure budgétaire au Canada* (Paris).
- , 2000, *Transparence budgétaire — Les meilleures pratiques de l'OCDE* (PUMA/SBO(2000) 6/FINAL (Paris).
- , 2004a, *Principes de l'OCDE relatifs au gouvernement d'entreprise* (Paris).
- , 2004b, *The Legal Framework for Budget Systems: An International Comparison*, numéro spécial du *Journal on Budgeting*, OCDE, Vol. 4, n° 3.
- Petrie, Murray, 2003, «Promoting Fiscal Transparency The Complementary Roles of the IMF, Financial Markets and Civil Society», FMI WP/03/199 (Washington : Fonds monétaire international).
- Polackova, Hana, 1999, «Les engagements conditionnels de l'État : un risque budgétaire dissimulé», *Finances & Développement*, Vol. 36 (mars), p. 46-49.
- Potter, B.H. et J. Diamond, 1998, *Guidance for Fiscal Economists on Public Expenditure Management* (Washington : Département des finances publiques, Fonds monétaire international).
- Robinson, David J. et Peter Stella, 1993, «Amalgamating Central Bank and Fiscal Deficits», dans *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, publié sous la direction de Mario I. Bléjer et Adrienne Cheasty (Washington : Fonds monétaire international).
- Robinson, Marc et Jim Brumby, 2005, «Does Performance Budgeting Work: An Analytic Review of the Empirical Literature», FMI WP/05/210 (Washington : Fonds monétaire international).
- Saavalainen, Tapio et Joy ten Berge, 2006, «Quasi-Fiscal Deficits and Energy Conditionality in Selected CIS Countries», FMI WP/06/43 (Washington : Fonds monétaire international).

- Serra, Maria I., Maria F. Pazmino, Genevieve Lindow, Bennett Sutton et Gustavo Ramirez, 2006, «Regional Convergence in Latin America» FMI WP/06/125 (Washington : Fonds monétaire international).
- Stein, Ernesto, Ernesto Talvi et Alejandro Grisanti, 1998, «Institutional Arrangements and Fiscal Performance: The Latin American Experience», NBER Working Paper No. 6358 (Cambridge, Massachusetts: National Bureau of Economic Research).
- Tanzi, Vito, Mario I. Bléjer et Mario O. Teijeiro, 1993, «Effects of Inflation on Measurement of Fiscal Deficits: Conventional Versus Operational Measures», dans *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, publié sous la direction de Mario I. Bléjer et Adrienne Cheasty (Washington : Fonds monétaire international).
- Ulla, Pal, 2006, «Assessing Fiscal Risks Through Long-Term Budget Projections», *Journal on Budgeting*, OCDE, Vol. 6, n° 1, p. 130–91.
- Nations Unies, 1996, «Prévention du crime et justice pénale : lutte contre la corruption», Note du Secrétariat, 26 septembre, A/C.3/51/L.2 (New York).
- van der Westhuizen, Johan, 1998, «Public Sector Transformation and Ethics: A View from South Africa», *Public Money and Management*, Vol. 18, (janvier–mars), p. 15–20.
- von Hagen, Jurgen, 1992, «Budgeting Procedures and Fiscal Performance in the European Communities», *Economic Papers* n° 96 (Bruxelles : Commission des Communautés européennes, Direction générale des affaires économiques et financières).

RÉFÉRENCES DES SITES INTERNET

Australie :

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

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

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

Canada :

Dépenses fiscales et évaluations 2000 : http://www.fin.gc.ca/toctf/2000/taxexp_f.html.

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

Système européen de comptes (ESA95)

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

Union européenne :

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

Enquête de l'UE sur les institutions budgétaires indépendantes : Public Finances in EMU,
http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/public_finances2006_en.htm

Initiative pour la transparence des industries extractives (ITIE) :

<http://www.eitransparency.org/>

Hong Kong :

Budget : <http://www.budget.gov.hk/>

Hongrie :

Gouvernement : <http://www.meh.hu/default.htm>

FMI :

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

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

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

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

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

Allemagne : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03286.pdf>

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

Azerbaïdjan : <http://imf.org/external/np/rosc/aze/fiscal.htm>

Bélarus : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04361.pdf>

Brésil : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2001/cr01217.pdf>

Chili : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03237.pdf>

Colombie : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03128.pdf>
 Corée, République de : <http://www.imf.org/external/np/rosc/kor/index.htm>
 France : <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>
 Grèce : <http://www.imf.org/external/np/rosc/index.htm> .
 Honduras : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr0216.pdf>
 Hong Kong, RAS : <http://www.imf.org/external/np/rosc/hkg/index.htm>
 Hongrie : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2007/cr0711.pdf>
 Inde : <http://www.imf.org/external/np/rosc/ind/fiscal.htm>
 Iran : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr02267.pdf>
 Israël : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04112.pdf>
 Moldavie : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04412.pdf>
 Mozambique : <http://www.imf.org/external/np/rosc/moz/index.htm>
 Ouganda : <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm>
 Pakistan : <http://www.imf.org/external/np/rosc/pak/fiscal.htm>
 Pays-Bas : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2006/cr02115.pdf>
 Pérou : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04109.pdf>
 République kirghize : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr0254.pdf>
 République tchèque : <http://www.imf.org/external/np/rosc/cze/> .
 Royaume-Uni : <http://www.imf.org/external/np/rosc/gbr/index.htm>
 Salvador : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2005/cr0567.pdf>
 Slovénie : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr02115.pdf>
 Suède : <http://www.imf.org/external/np/rosc/swe/index.htm>
 Tunisie : <http://www.imf.org/external/np/rosc/tun/index.htm>

Normes et codes :

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

Cadre d'évaluation de la qualité des données :

<http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=3991.0>

International Budget Project : <http://www.internationalbudget.org/>

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

Informations financières sur les administrations publiques :

<http://www.ifac.org/Guidance/Pub-Download.tmpl?PubID=960182179426>

INTOSAI : <http://www.intosai.org/>

Code d'éthique et normes de contrôle : <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>

Directives sur les meilleures pratiques pour le contrôle des privatisations :

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

Déclaration de Lima de l'INTOSAI sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques : http://www.intosai.org/en/portal/documents/intosai/general/lima_declaration/.

Nouvelle-Zélande :

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

OCDE/Gouvernance et gestion publiques :

http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_34135_1_1_1_1_37405,00.html

OECD/Gouvernance et gestion publiques : OECD Best Practices for Budget Transparency

<http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>

Best Practice Guidelines for Contracting out Government Services:

<http://www.oecd.org/dataoecd/19/40/1901785.pdf>

Guiding Principles for Regulatory Quality and Performance:

http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_34141_1_1_1_1_37405,00.html

Afrique du Sud :

Institute for Democracy in South Africa : <http://www.idasa.org.za>

Trésor : <http://www.treasury.gov.za>

Royaume-Uni :

Trésor : <http://www.hm-treasury.gov.uk/>

Organisation des Nations Unies :

Classification des fonctions des administrations publiques :

<http://unstats.un.org/unsd/cr/registry/regcst.asp?Cl=4>

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

<http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/procurem/ml-procurement/ml-procure.pdf>

Code commun de pratique statistique :

<http://www.un.org/Depts/unsd/demotss/tenjun96/tony.htm>

Code international de conduite des agents de la fonction publique :

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

Division statistique : <http://unstats.un.org/unsd/default.htm>.

Nations Unies — Gouvernance et établissement des institutions : <http://www.un.org/french/esa/progareas/governance.html>

États-Unis :

Budget des États-Unis : <http://www.gpoaccess.gov/usbudget/>

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

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

Taxpayer Advocate Service : <http://www.irs.gov/advocate/index.html>

Organisation mondiale du commerce :

Accord relatif aux marchés publics : http://www.wto.org/french/docs_f/legal_f/final_f.htm.

Banque mondiale :

Gouvernance :

<http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/WBI/EXTWBIGOVANTCOR/0,,menuPK:1740542~pagePK:64168427~piPK:64168435~theSitePK:1740530,00.html>

Finances publiques :

<http://intranet.worldbank.org/WBSITE/INTRANET/SECTORS/PUBLICSECTORANDGOVERNANCE/INTPUBLICFINANCE/0,,menuPK:1339440~pagePK:151716~piPK:176772~theSitePK:1339414,00.html>

INDEX

L'endroit où se trouve chacune des références est indiqué comme suit : numéro de paragraphe pour le texte de l'«aperçu général»; code à trois chiffres des «bonnes pratiques» pour le texte des quatre chapitres principaux; numéro de note de bas de page (désigné par le suffixe «n»); ou numéro d'encadré.

A

Accounting systems. *See also specific systems*

aid in kind records, 2.2.1

fiscal transparency and international public sector accounting standards for financial and fiscal reporting, Box 14

reconciliation of debt transactions with operating accounts, 3.2.3

use of Generally Accepted Accounting Principles for annual budgets and final accounts, 4.1.2

Accrual basis accounting

description, 2.2.1, Box 14

fiscal reports, 3.2.3

government balance sheets and, 3.1.5

revenue sources, 3.1.4

Advance release calendars

timing of publication, 3.3.2

Advanced countries. *See also specific countries*

delegation of powers related to employment conditions, 4.2.2

fiscal sustainability, 3.1.7

payment arrears and, 2.2.1

public-private partnerships, 46n

results- (or performance-) oriented budgeting and accounting, 2.1.4, Box 12

Aid in kind, 2.2.1

Albania

fiscal financing data reconciliation with financial sector claims on and liabilities to the government, 138n

time allocation for consideration of the budget by the legislature, 56n

Analytical Perspectives, 3.1.7, 117n

Annual budgets. *See also Open budget processes*

presentation to the legislature, 2.1.1, 2.2.2, 3.1.1, Table 1

use of Generally Accepted Accounting Principles for, 4.1.2

Arrears assessment, 2.2.1, 3.1.5, Box 15

Arusha Declaration. *See Declaration of the World Customs Organization (Customs Cooperation Council), Arusha*

Asset management

inventories of physical assets, 1.2.5

strategy for, 1.2.5

Assurances of integrity

- accessibility of procurement regulations, 4.2.3
- basic requirements, 4.1, 4.2, 4.3
- budget forecasts' and updates' reflection of all the information available at the time of presentation, 4.1.1
- Data Quality Assessment Framework, 4.1.3
- data quality standards, 4.1
- data verification, 4.3.4
- description and changes to core practices, 19
- documentation of public sector employment procedures and conditions, 4.2.2
- ethical standards of behavior for public servants, 4.2.1
- external scrutiny of fiscal information, 4.3
- historical consistency, 4.1.3
- independence of national revenue administrations, 4.2.6
- independent assessments of fiscal forecasts and assumptions, 4.3.3
- internal audits of government activities and finances, 4.2.5
- internal consistency of data, 4.1.3
- internal oversight and safeguards, 4.2
- purchases and sales of public assets, 4.2.4
- reconciliation of data in fiscal reports with other data, 4.1.3
- submission and publication of audit reports, 4.3.2
- summary table of principles and basic requirements, Appendix
- use of generally accepted accounting standards for annual budgets and final accounts, 4.1.2

Audits

- audit reports, 2.2.4
- external audit standards, 4.3.1, 4.3.2
- final accounts, 2.2.4, 3.1.1
- "internal audit" definition, 154n
- internal audit for financial accountability of tax collection staff and systems, 1.2.2
- internal audits of government activities and finances, 4.2.5, Box 28
- legislative oversight of the national audit body, 4.3.2
- military spending, 4.3.2
- national audit bodies, 4.3, 4.3.2
- purchases and sales of public assets, 4.2.4
- regulatory audits, 4.3.1
- remedial actions, 4.3.2
- submission and publication of reports, 4.3.2
- supreme audit institutions, 4.3, 4.3.2

Australia

- Charter of Budget Honesty*, 3.1.7, Box 23
- "compliance cost statements," 38n
- ethics codes and codes of conduct for public officials, 145n
- fiscal responsibility laws, Box 9
- function of financial reports, 83n
- modified accrual accounting, 129n
- public-private partnerships, 46n
- publication of reliable information on the general government, 115n

- Treasury Macroeconomic Model, 168n
- Azerbaijan
 - fuel subsidies provided by SOCAR, 27n
- B
- Bank account reconciliation, 2.2.1
- Bank of Norway
 - publication of macroeconomic forecasts, 165n
- Banking sector. *See also* Central banks
 - government involvement in, 1.1.5
- Basel Committee on Banking Supervision
 - Financial Sector Assessment Program, 39n
 - Basel Core Principles for Effective Banking Supervision*
 - framework for bank regulation, 1.1.5
- Belarus
 - monthly compilation of economic classification data, 124n
- Best Practices for Budget Transparency*, 2.1, 4, Box 1
- Brazil
 - central bank activities, 31n
 - ethics codes and codes of conduct for public officials, 145n
 - fiscal responsibility laws, 58n, Box 9
 - medium-term budget framework, 59n
 - quasi-fiscal activities of public corporations, 35n
 - tax expenditure reporting, Box 16
- Budget calendars, 2.1.1
- Budget documentation
 - background paper analyzing the differences between forecasts and relevant outturn information, 4.1.3
 - categories of, 3.1.1
 - coverage of, 3.1.1
 - medium-term macroeconomic and fiscal policy framework for, 2.1.2, 2.1.5
 - summary of, Table 1
- Budget execution, monitoring, and reporting procedures, 2.2
- Budget program objectives
 - annual reporting of, 3.2.4
- Budget supporting documents, 3.1.1, Table 1
- Budget system law
 - common abuses of, 2.2.3
 - framework for, 1.2.1
- Budgetary performance incentives, Box 12
- Budgets. *See* Open budget processes; Public availability of information
- Build-Operate-Transfer forms of public-private partnerships, 1.2.4
- Bulgaria
 - stand-alone fiscal rules, Box 9
 - time allocation for consideration of the budget by the legislature, 56n
 - timeliness of presentation of final accounts to the legislature, 79n

C

Canada

- basis for fiscal projections, 169n
- coverage of budget documentation, 81n
- ethics codes and codes of conduct for public officials, 145n
- pre-budget consultation phase, 55n
- public-private partnerships, 46n

Cash basis accounting

- contingent liabilities, 3.1.3
- description, 2.2.1, Box 14
- revenue sources, 3.1.4

Central banks

- contingent liabilities, 3.1.3
- fiscal data production and dissemination, 171n
- foreign exchange reserves, 3.1.5
- losses in developing countries, 100n
- publication of macroeconomic forecasts, 4.3.3
- quasi-fiscal activities, 1.1.4, 3.1.3
- responsibilities of, 1.1.4

Central government. *See also* General government sector

- fiscal transparency and data dissemination standards, Box 25
- reporting of debt, 3.1.5

Charter of Budget Honesty, 3.1.7, Box 23

Chile

- Budget Directorate publication of comprehensive information and databases related to the public sector, 84n
- budget documentation, 85n
- macroeconomic forecasts, 168n
- medium-term budget framework, 59n
- public-private partnerships, 46n, Box 5
- quasi-fiscal activities of public corporations, 35n
- "The Report on the Public Finances" inclusion in chapters on contingent liabilities, 105n
- stand-alone fiscal rules, Box 9

Citizens' guide to budgets, 3.2.1

Clarity of roles and responsibilities

- basic requirements, 1.1, 1.2
- contractual arrangements, 1.2.4
- description and changes to core practices, 16
- direct equity investment, 1.1.5
- fiscal management framework, 1.2
- government involvement in the private sector, 1.1.5
- government liability and asset management, 1.2.5
- national resource companies, 1.1.4
- public comment on legislative or regulatory changes, 1.2.3
- relationships between the government and public corporations, 1.1.4

- responsibilities of different levels of government, 1.1.3
- roles of the executive, legislative, and judicial branches of government, 1.1.2
- structure and functions of government, 1.1.1
- summary table of principles and basic requirements, Appendix
- Classification of the Functions of Government*, 3.2.2
- The Code. *See Code of Good Practices on Fiscal Transparency*
- Code for Fiscal Stability*, 3.1.7, Box 23
- Code of Good Practices on Fiscal Transparency*
 - addition of new good practices, 20–21
 - background, 1–5, Box 1
 - central government focus, 24
 - changes in, 15–21
 - introduction of, 1
 - member country compliance with, 3
 - pillars of, 15–19
 - relevance of, 3
 - revised Code, 12–14
- Code of Good Practices on Transparency in Monetary and Financial Policies*
 - banking sector, 1.1.5
 - central bank activities, 1.1.4
- Codes of conduct, 4.2.1
- COFOG. *See Classification of the Functions of Government*
- Colombia
 - resource distribution, 24n
 - time allocation for consideration of the budget by the legislature, 56n
- Commonwealth of Independent States
 - fiscal ROSCs and, 11
- Conflicts of interest
 - general government sector provision of commercial services, 1.1.4
- Consistency of data, 4.1.3
- Contingency funds
 - abuses of, 2.2.3
- Contingent liabilities
 - balance sheet treatment, Box 18
 - of central banks, 3.1.3
 - fiscal risk and, 2.1.4, Box 11
 - fiscal risk statements, Box 21
 - guarantees, 3.1.5
 - public availability of information on, 3.1.3
 - Statement of Contingent Liabilities*, Box 17
 - valuation, Box 18
- Contracts. *See Procurement regulations*
- Contraloría General*. *See Supreme audit institutions*
- Countries in transition. *See also specific countries*
 - budget system law, 1.2.1
 - medium-term budget frameworks and, 2.1.2

- Cour des Comptes. See* Supreme audit institutions
- Croatia
time allocation for consideration of the budget by the legislature, 56n
- Customs revenues
administrative application of laws, 1.2.2
Declaration of the World Customs Organization (Customs Cooperation Council) Arusha, 1.2.2, Box 1
legal basis for collection of, 1.2.1
- Cyprus
time allocation for consideration of the budget by the legislature, 56n
- Czech Republic
contingent liabilities in the form of guarantees, 92n
public-private partnerships, 46n
- D
- Data integrity
institutional independence for verification of data, 4.3.4
- Data Quality Assessment Framework
description, 4.1.3
summary of, Box 26
- Debt
breakdowns of, 3.1.5
government balance sheets, 3.1.5, Box 22
indexed debt, 3.1.5, 109n
public availability of information on, 3.1.5
reconciliation of debt transactions with operating accounts, 3.2.3
- Debt management
authority for, 1.2.5
legislation on public debt, 1.2.5
responsibilities of the debt management unit, 1.2.5
secondary regulations, 1.2.5
- Debt service
Special Data Dissemination Standard reporting of, 3.1.5
- Debt-to-GDP ratio
fiscal sustainability and, 2.1.4
- Declaration of the World Customs Organization (Customs Cooperation Council), Arusha*
description, Box 1
guidelines on integrity in customs administration, 1.2.2
- Defined-benefit pension plans
reporting of, 3.1.5
- Defined-contribution pension plans
reporting of, 3.1.5
- Developing countries. *See also specific countries*
budget system law, 1.2.1
central bank losses, 100n
delegation of powers related to employment conditions, 4.2.2

- externally financed transactions, 2.2.1
- medium-term budget frameworks and, 2.1.2
- relationship between the domestic budget and externally financed expenditure, 2.1.5
- Direct equity investment
 - natural resource projects, 1.1.5
- DQAF. *See* Data Quality Assessment Framework
- E
- Earmarked revenues, 2.1.5
- Earmarked taxes, 1.2.2, 73n
- Effective rate approach to revenue forecasting, Box 7
- Egypt
 - transparency of natural resource contracts, 51n
- EITI. *See* Extractive Industries Transparency Initiative
- El Salvador
 - general government and public sector distinctions, 20n
- Elasticity approach to revenue forecasting, Box 7
- Emerging market countries. *See also specific countries*
 - fiscal ROSCs and, 11
- Employee pension funds
 - reporting of, 3.1.5, 3.1.7
- Employment
 - delegation of powers related to employment conditions, 4.2.2
 - merit principles in public sector employment, 4.2.2
- Environmental clean-up operations, 3.1.5
- ESA. *See European System of Accounts*
- Ethical standards of behavior for public servants, 4.2.1
- European System of Accounts*
 - general government sector boundaries definition, 1.1.1
- European Union
 - Code and Manual development and, 26
 - fiscal ROSCs and, 11
 - "Long-Term Sustainability of Public Finances in the European Union," 3.1.7
 - Maastricht Treaty*, 2.1.2, Box 9
 - Stability and Growth Pact*, 2.1.2
- Eurostat
 - population projections, 3.1.7
 - public-private partnerships decision, 1.2.4
- Executive branch of government
 - role of, 1.1.2
- Explicit liabilities, 2.1.4, Box 11
- External audits
 - standards for, 4.3.1, 4.3.2
- Extrabudgetary activities
 - fiscal transparency requirements, 2.1.5, Box 13
 - subnational governments, 3.1.6

Extrabudgetary funds
 channeling of earmarked taxes to, 73n
 description, 1.1.1
 incorporation of former extrabudgetary funds as special funds in the annual budget, 75n

Extractive Industries Transparency Initiative
 description, 4, Box 1

F

Final accounts
 auditing of, 2.2.4, 3.1.1, Table 1
 reconciliation with budget appropriations, 4.1.3
 use of Generally Accepted Accounting Principles for, 4.1.2

Financial assets
 description, 3.1.5
 public availability of information on, 3.1.5
Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting, Box 14

Financial reports
 description, Table 1

Financial Sector Assessment Program, 39n

Finland
 public-private partnerships, 46n

Fiscal management framework
 basic requirements, 1.2
 comprehensive laws, regulations, and administrative procedures, 1.2.1
 explicit legal basis for revenue collection, 1.2.1
 fiscal regime for resource sectors, 1.2.1
 judicial appeal for tax and regulatory impositions, 1.2.2
 revenue administration, 1.2.2
 revenue collection, 1.2.2
 use of public funds and resources, 1.2.1
Fiscal Responsibility Act, 3.1.7, Box 23

Fiscal responsibility laws, 2.1.2, Box 9

Fiscal risks
 budget documentation, 3.1.3
 budgets and, 2.1.4
 public availability of information on, 3.1, 3.1.3
 statement of, Box 21

Fiscal ROSCs
 format of, 8
 publication of on the IMF website, 9
 purpose of, 6
 reassessments of, 9
 region and level of economic development and, 11
 revised Code and, 12–14
 voluntary nature of, 7

Fiscal rules

- medium-term macroeconomic and fiscal policy framework for budgets and, 2.1.2, Box 9
- Fiscal sustainability assessment
 - advanced countries, 3.1.7
 - long-term reporting, 3.1.7
 - primary balance and, 2.1.4
- Fiscal transparency. *See also Manual on Fiscal Transparency*
 - "basic requirements" of, 25
 - external scrutiny of fiscal information, 4.3
 - extrabudgetary activities, Box 13
 - importance of, 24
 - independent assessments of fiscal forecasts and assumptions, 4.3.3
 - original objectives, 2
 - resource revenues, 5
 - SDDS and GDDS dimensions relevant to, Box 25
 - strengths and weaknesses of, 10–11
 - transparency initiatives, 4, Box 1
- Fiscal transparency modules of Reports on the Observance of Standards and Codes. *See Fiscal ROSCs*
- FOIAs. *See Freedom of information acts*
- Formula funding, Box 12
- France
 - coverage of budget documentation, 81n
 - distinction between existing policy expenditure and "items of expenditure reflecting new policies," 63n
 - function of financial reports, 83n
 - quasi-fiscal activities of public corporations, 35n
- Freedom of information acts, 3.3.1, Box 24
- FRLs. *See Fiscal responsibility laws*
- FSAP. *See Financial Sector Assessment Program*
- Fundamental Principles of Official Statistics*
 - data integrity standards, 4.3.4, Box 30
 - Data Quality Assessment Framework and, 4.1.3

G

- GAAP. *See Generally Accepted Accounting Principles*
- Gas industry
 - production sharing agreements, 1.2.4
- GDDS. *See General Data Dissemination System*
- General Data Dissemination System
 - advance release calendars, 3.3.2
 - data integrity standards, 4.3.4
 - Data Quality Assessment Framework and, 4.1.3
 - dimensions relevant to fiscal transparency, Box 25
 - periodicity and timeliness of fiscal reports to the public, 2.2.2
 - purpose of, 4.1.3
 - timeliness of data guidelines, 3.3.1

- General government sector. *See also* Central government
- banking sector involvement, 1.1.5
 - central bank responsibilities, 1.1.4
 - contractual arrangements with public or private entities, 1.2.4
 - debt management, 1.2.5
 - decentralization, 1.1.3
 - defined boundaries of, 1.1.1
 - definitions of, 1.1.1
 - direct equity investment, 1.1.5
 - distribution of resource revenues, 1.1.3
 - extrabudgetary funds, 1.1.1
 - fiscal activities of lower levels of government, 1.1.3
 - fiscal regime for resource sectors, 1.2.1
 - fiscal transparency and data dissemination standards, Box 25
 - formulas for revenue sharing, 1.1.3
 - "function" definition, 1.1.1
 - intergovernmental transfers, 1.1.3
 - internal audits of government activities and finances, 4.2.5, Box 28
 - legal obligation for the timely publication of fiscal information, 3.3.1
 - liabilities, 3.1.5
 - liability and asset management, 1.2.5
 - long-term public finance reporting, 3.1.7
 - national resource companies, 1.1.4
 - nonmarket nonprofit institutions, 1.1.1
 - nonmarket services, 1.1.1, 17n
 - open budget processes, 2.1
 - overall balance of, 3.2.3
 - private sector involvement, 1.1.5
 - provision of commercial services, 1.1.4
 - public financial corporations, 1.1.4
 - public-private partnerships, 1.2.4
 - publication of fiscal information on, 3.1.6
 - quarterly or midyear budget reports, 3.1.6
 - quasi-fiscal activities and, 1.1.4
 - relationships between the government and public corporations, 1.1.4
 - responsibilities of different levels of, 1.1.3
 - roles of the executive, legislative, and judicial branches, 1.1.2
 - scope of, 1.1
 - separation of functions from commercial and monetary activities, 1.1.1
 - structure and functions of, 1.1.1
- Generally Accepted Accounting Principles
- use for annual budgets and final accounts, 4.1.2
- Generational accounting
- long-term public finances, 3.1.7
 - 30-year horizon for, 118n
- Germany

Law on Budgetary Principles, 58n

public-private partnerships, 46n

tax expenditure reporting, Box 16

GFSM 2001. *See Government Finance Statistics Manual*

Government balance sheets

issues to be addressed in preparing, 3.1.5, Box 22

Government Finance Statistics Manual

accounting standards, Box 14

accrual basis for recording fiscal reports, 3.2.3

budget documentation, Table 1

compatibility of data classification systems with, 3.2.2

economic classification of revenue and expenditure, 3.2.2

"government" definition, 1.1.1

grants guidelines, 3.2.3

overall balance guidelines, 3.2.3

public-private partnership guidelines, 1.2.4

reporting of debt, 3.1.5

reporting of grants as revenue, 3.1.4, Table 2

revenue classification, Table 2

unfunded government pension plan treatment, 3.1.5

Government sector. *See* Central government; General government sector

Grants

"above-the-line" treatment, 3.2.3

"below-the-line" treatment, 3.2.3

GFSM 2001 treatment, 3.2.3

revenue source, 3.1.4, Table 2

Greece

estimate of pensions and health care establishment as a percentage of general government expenditure, 82n

ethics codes and codes of conduct for public officials, 145n

public-private partnerships, 46n

Guarantees

as contingent liabilities, 3.1.5

public availability of information on, 3.1.5

reporting of, Box 17

support for private and other government levels, 112n

The Guide. *See Guide on Resource Revenue Transparency*

Guide on Resource Revenue Transparency

contracts for resource development, 1.2.4

description, 5

fiscal transparency, 1.2.1

recommendations on natural resource reporting, 3.1.5

Guidelines on Best Practice for the Audit of Privatizations, 4.2.4

H

Historical fiscal data, 4.1.3

Honduras

- general government and public sector distinctions, 20n
- quasi-fiscal activities of public corporations, 35n

Hong Kong SAR

- annual budget documentation, 57n
- medium-term budget framework, 59n

Hungary

- "Glass Pockets" initiative, 149n
- public-private partnerships, 46n

I

Implicit liabilities, 2.1.4, Box 11

Indexed debt, 3.1.5, 109n

India

- audit reports to the parliament, 161n
- Comptroller and Auditor General's report reviews, 163n

Indonesia

- time allocation for consideration of the budget by the legislature, 56n

Information technology

- computer systems for exchange information among revenue departments, 1.2.2
- role in eliminating opportunities for discretionary action, 1.2.2

Institute of Internal Auditors

- internal audit standards, 4.2.5

Integrity. *See* Assurances of integrity

Internal audits

- definition of, 154n
- for financial accountability of tax collection staff and systems, 1.2.2
- of government activities and finances, 4.2.5, Box 28

International Accounting Standards Board

- Code and Manual development and, 26

International Code of Conduct for Public Officials, 4.2.1

International Federation of Accountants

- Code and Manual development and, 26
- International Public Sector Accounting Standards Board, 4.1.2, Box 14

International Financial Accounting Standards, 2.2.1

International Organization of Supreme Audit Institutions

- Code and Manual development and, 26
- external audit standards, 4.3.1
- guidelines for internal control standards, 31
- Guidelines on Best Practice for the Audit of Privatizations*, 4.2.4
- INTOSAI Code of Ethics for Auditors in the Public Sector*, 4.2.1
- Lima Declaration of Guidelines on Auditing Pillars*, 4.3.1, 4.3.2, 31, Box 29
- objectives of internal control systems, 4.2.5, Box 28

International Public Sector Accounting Standards Board, Box 14

Internet

- public availability of information and, 3.3.1

INTOSAI. *See* International Organization of Supreme Audit Institutions
INTOSAI Code of Ethics for Auditors in the Public Sector, 4.2.1

IPSASB. *See* International Public Sector Accounting Standards Board

Iran

Supreme Audit Court, 160n

Ireland

public-private partnerships, 46n

Italy

ethics codes and codes of conduct for public officials, 145n

public-private partnerships, 46n

J

Japan

public-private partnerships, 46n

Judicial branch of government

role of, 1.1.2

L

Latvia

incorporation of former extrabudgetary funds as special funds in the annual budget, 75n

Legislative branch of government

role of, 1.1.2

Liabilities

contingent, 2.1.4, 3.1.3, Box 11, Box 18

explicit, 2.1.4, Box 11

implicit, 2.1.4, Box 11

nondebt, 3.1.5

Statement of Contingent Liabilities, Box 17

Lima Declaration of Guidelines on Auditing Pillars, 4.3.1, 4.3.2, 31, Box 29

Line-item budgeting, 2.1.4

"Long-Term Sustainability of Public Finances in the European Union," 3.1.7

M

Maastricht Treaty, 2.1.2, Box 9

Macroeconomic forecasts and assumptions. *See also* Medium-term macroeconomic and fiscal
 policy framework for budgets

publication of, 4.3.3

The Manual. *See* *Manual on Fiscal Transparency*

Manual on Fiscal Transparency

audience for, 23

"basic requirements" of fiscal transparency, 25

chapter focuses, 28–31

complementary best practices, 25

issuance of the first version, 1

revisions to, 26–31

role of, 22–25

- Marginal analysis, Box 12
 - Medium-term budget frameworks
 - description, 2.1.2
 - key characteristics, Box 8
 - Medium-term fiscal frameworks, 2.1.2
 - Medium-term macroeconomic and fiscal policy framework for budgets. *See also*
 - Macroeconomic forecasts and assumptions
 - budget documentation, 2.1.2, 2.1.5
 - fiscal rules, fiscal responsibility laws, and fiscal transparency laws, 2.1.2, Box 9
 - medium-term budget frameworks, 2.1.2, Box 8
 - medium-term fiscal frameworks, 2.1.2
 - optimistic "targets," 2.1.2
 - realistic budgets, 2.1.2
 - Merit principles in public sector employment, 4.2.2, 147n
 - Mexico
 - public-private partnerships, 46n
 - Military spending
 - audits and, 4.3.2
 - recording and reporting, 3.2.2
 - Model-based approach to revenue forecasting, Box 7
 - Model Law on Procurement of Goods, Construction, and Services*, 4.2.3
 - Modified accrual accounting, 2.2.1, Box 22
 - Modified cash accounting, 2.2.1
 - Moldova
 - central bank activities, 31n
 - incorporation of former extrabudgetary funds as special funds in the annual budget, 75n
 - medium-term budget framework, 59n
 - stand-alone fiscal rules, Box 9
 - statement of fiscal policy objectives, 57n
 - timeliness of presentation of final accounts to the legislature, 79n
 - Mongolia
 - central bank activities, 31n
 - Mozambique
 - institutional framework for intergovernmental relationships, 24n
 - MTBFs. *See* Medium-term budget frameworks
 - MTFFs. *See* Medium-term fiscal frameworks
- N
- National audit bodies, 4.3, 4.3.2
 - National resource companies
 - commercial and noncommercial activities, 1.1.4
 - corporate governance standards, 1.1.4, Box 4
 - Natural resources. *See also* Resource revenues; *specific natural resources*
 - authority over natural resource assets and resource-related borrowing, Box 6
 - contracts for resource development, 1.2.4
 - direct equity investment in projects, 1.1.5

- estimating the value of, 3.1.5
 - legal title to, 1.2.1
 - licensing procedure clarity, 1.2.4
 - medium-term frameworks for resource-rich countries, 2.1.2
 - public availability of information on, 3.1.5
 - separate identification of in budgets, 3.1.4
 - The Netherlands
 - identification of fiscal cost of new policy initiatives, 63n
 - medium-term budget framework, 59n
 - program budgeting, 70n
 - public-private partnerships, 46n
 - reliability of budget data, 134n
 - timeliness of presentation of final accounts to the legislature, 79n
 - New Zealand
 - ethics codes and codes of conduct for public officials, 145n
 - Fiscal Responsibility Act*, 3.1.7, 137n, Box 23
 - function of financial reports, 83n
 - use of Generally Accepted Accounting Principles, 136n
 - Nigeria
 - revenue sharing formulas, 25n
 - 1993 SNA. *See System of National Accounts*
 - Non-tax revenues
 - legal basis for collection of, 1.2.1
 - Nondebt liabilities
 - reporting of, 3.1.5
 - Nonmarket nonprofit institutions
 - activities of, 1.1.1
 - as general government entities, Box 2
 - Nonmarket services
 - output and, 1.1.1, 17n
 - Nonprofit institutions. *See Nonmarket nonprofit institutions*
 - Norway
 - asset management, 53n
 - Bank of Norway publication of macroeconomic forecasts, 165n
 - Government Pension Fund-Global, 2.1.5
 - NPIs. *See Nonmarket nonprofit institutions*
 - NRCs. *See National resource companies*
 - Numerical fiscal rules, 2.1.2, Box 9
- O
- Observatory on Ethics Codes of Conduct in OECD Countries*, 4.2.1
 - OECD. *See Organisation de coopération et de développement économiques*
 - OECD Policy Recommendations on Regulatory Reform*
 - regulation of the nonbank private sector, 1.1.5
 - OECD Principles of Corporate Governance*
 - Principle V on disclosure and transparency, 1.1.4, Box 3

Oil industry

- cost oil, 1.2.4
- fuel subsidies provided by SOCAR in Azerbaijan, 27n
- production sharing agreements, 1.2.1, 1.2.4
- profit oil, 1.2.4

Open Budget Initiative

- description, 4, Box 1

Open budget processes

- accounting systems, 2.2.1, Box 14
- annual budget contents, 2.1
- arrears assessment, 2.2.1, Box 15
- assessment of the impact of new policies, 2.1.3
- audited final accounts and audit reports, 2.2.4
- bank account reconciliation, 2.2.1
- basic requirements, 2.1, 2.2
- budget calendar, 2.1.1
- budget presentation to the legislature, 2.1.1, 2.2.2, 3.1.1
- budget programs and performance objectives, 2.1.4
- changes to the budget, 2.2.3
- coordination of budgetary and extrabudgetary activities, 2.1.5, Box 13
- costing of new revenue and spending programs, 2.1.3
- description and changes to core practices, 17
- description of major expenditure and revenue measures and their contribution to policy objectives, 2.1.3
- domestic and externally financed transaction coverage, 2.2.1
- fiscal risks, 2.1.4, Box 11
- fiscal sustainability assessment, 2.1.4
- in-year reports, 2.2.2
- line-item budgeting, 2.1.4
- medium-term macroeconomic and fiscal policy framework, 2.1.2
- midyear reports, 2.2.2
- organization of responsibilities among central and spending ministries, 2.1.5
- Poverty and Social Impact Analysis, 2.1.3, Box 10
- procedures for budget execution, monitoring, and reporting, 2.2
- revenue forecasting, Box 7
- summary table of principles and basic requirements, Appendix
- supplementary budgets, 2.2.3
- timetable for budget preparation, 2.1
- user charges, 2.1.5

Organisation de coopération et de développement économiques

- Best Practices for Budget Transparency*, 2.1, 2.2.2, 3.1.5, 4, Box 1
- characteristics of transparent regulations, Box 4
- Code and Manual development and, 26
- employee pension obligations, 3.1.5
- financial asset reporting guidelines, 3.1.5
- long-term reporting of public finances, 3.1.7

Observatory on Ethics Codes of Conduct in OECD Countries, 4.2.1

Principles for Managing Ethics in the Public Sector, 4.2.1

statements of responsibility for fiscal reports, 164n

tax expenditure guidelines, 3.1.3

Overall balance

general government sector, 3.2.3

reconciling with financing data, 4.1.3

P

Pakistan

fiscal forecast responsibilities, 162n

Payment arrears, 2.2.1, Box 15. 2.2.3

PEFA. *See* Public Expenditure and Financial Accountability

Pension funds

reporting of, 3.1.5, 3.1.7

Performance-based budgeting

description and models for, 2.1.4, Box 12

Peru

Fiscal Responsibility and Transparency Act, 26n

Poland

ethics codes and codes of conduct for public officials, 145n

public-private partnerships, 46n

Poverty and Social Impact Analysis

description, 2.1.3, Box 10

PPPs. *See* Public-private partnerships

Private sector. *See also* Public sector

contractual arrangements between the government and, 1.2.4

government involvement in, 1.1.5

quasi-fiscal activities, 3.1.3

regulation of the nonbank private sector, 1.1.5

risks incurred in relation to public-private partnerships, 1.2.4

tax issues, 1.1.5

Procedural fiscal rules, Box 9

Procurement regulations

accessibility of, 4.2.3

Production sharing agreements

description, 1.2.4

revenue source, 1.2.1

Program budgeting, Box 12

PSIA. *See* Poverty and Social Impact Analysis

Public assets, purchases and sales of, 4.2.4

Public availability of information

administrative accountability, 3.2.2

advance release calendars, 3.3.2

basic requirements, 3.1, 3.2, 3.3

budget program objectives reports, 3.2.4

- citizens' guide for, 3.2.1
- contingent liabilities, 3.1.3
- description and changes to core practices, 18
- financial asset reporting, 3.1.5
- fiscal indicators, 3.2.3
- fiscal performance information, 3.1.2
- fiscal position of subnational governments and public corporations, 3.1.6
- freedom of information acts, 3.3.1, Box 24
- GFSM 2001 compatibility, 3.2.2
- government guarantees, 3.1.5
- legal obligations, 3.3.1
- legislative or regulatory changes and, 1.2.3
- long-term public finances, 3.1.7
- military spending, 3.2.2
- natural resource assets, 3.1.5
- nondebt liabilities, 3.1.5
- overall balance of the general government sector, 3.2.3
- posting on the Internet, 3.1, 3.3.1
- presentation of information, 3.2
- provision of comprehensive information on fiscal activity and major fiscal risks, 3.1
- quasi-fiscal activities, 3.1.3, 3.1.6, Box 20
- reporting criteria, 3.2.2
- reporting of debt, 3.1.5
- reporting of guarantees, Box 17
- summary table of principles and basic requirements, Appendix
- tax expenditures, 3.1.3, Box 16
- timely publication of fiscal information, 3.3
- unfunded public pension funds, 3.1.5
- Public corporations
 - annual reports, 1.1.4
 - application of internationally recognized accounting standards, 1.1.4
 - noncommercial activities on behalf of governments, 1.1.4
 - noncommercial services, 1.1.4
 - quasi-fiscal activities, 1.1.4, 3.1.6
 - relationships between the government and, 1.1.4
 - reporting of fiscal information on, 3.1.6
 - risks in debts of, 2.1.4
 - transparency requirements, 1.1.4, 3.1.6
 - types of, 1.1.1
- Public Expenditure and Financial Accountability
 - description, 4
- Public financial corporations
 - general government sector use of, 1.1.4
- Public-private partnerships
 - accounting for, 1.2.4
 - Build-Operate-Transfer forms, 1.2.4

- in Chile, Box 5
- description, 1.2.4
- GFSM 2001 guidelines, 1.2.4
- guarantees and, 3.1.5
- risks incurred by the private sector and, 1.2.4
- Public sector. *See also* Private sector
 - contractual arrangements between the government and, 1.2.4
 - description, 1.1.1
 - diagram, Figure 1
 - fiscal transparency and data dissemination standards, Box 25
- Purchaser-provider model for performance-based budgeting, Box 12

Q

- QFAs. *See* Quasi-fiscal activities
- Quasi-fiscal activities
 - of central banks, 1.1.4, 3.1.3
 - costs of, 1.1.4
 - description, 1.1.4
 - estimating the fiscal effects of, Box 20
 - private sector, 3.1.3
 - public availability of information on, 3.1.3, Box 19
 - public corporations, 1.1.4, 3.1.6
 - types of, Box 19

R

- Regulatory audits, 4.3.1
- Reports on the Observance of Standards and Codes. *See* Fiscal ROSCs
- Republic of Korea
 - ethics codes and codes of conduct for public officials, 145n
 - legal basis for taxes, 41n
- Resource revenues
 - budgeting and, 2.2.1
 - distribution of, 1.1.3
 - fiscal regime for resource sectors, 1.2.1
- Results-based budgeting
 - description and models for, 2.1.4, Box 12
- Revenue forecasting
 - elements of, Box 7
- Revenue sources. *See also specific revenue sources*
 - annual budget presentation of, 3.1.4
 - classification of, 3.1.4
 - production sharing agreements, 1.2.1
 - revenue classification (GFSM 2001), Table 2
- Roles and responsibilities. *See* Clarity of roles and responsibilities
- ROSCs. *See* Fiscal ROSCs

S

SAI. *See* Supreme audit institutions

SDDS. *See* Special Data Dissemination Standard

Sensitivity analysis

 fiscal sustainability, 2.1.4

Slovenia

 medium-term budget framework, 59n

SNA. *See* *System of National Accounts*

Social insurance programs

 reporting of, 3.1.5

South Africa

 macroeconomic assumption inclusion in the medium-term budget framework, 166n

 Medium-Term Budget Policy Statement, 55n

Spain

 ethics codes and codes of conduct for public officials, 145n

 public-private partnerships, 46n

Special Data Dissemination Standard

 advance release calendars, 3.3.2

 data integrity standards, 4.3.4

 Data Quality Assessment Framework and, 4.1.3

 dimensions relevant to fiscal transparency, Box 25

 reporting of debt, 3.1.5

 timeliness of data guidelines, 3.3.1

Stability and Growth Pact, 2.1.2

Stand-alone fiscal rules, Box 9

Standards and Codes Initiative

 revised Code and, 12

Statement of Contingent Liabilities, Box 17

Subnational governments

 extrabudgetary activities, 3.1.6

 national accounts-based reports, 114n

 reporting the fiscal position of, 3.1.6

 resource requirements and expenditure responsibilities, 2.1.3

Supplementary budgets

 presentation to the legislature, 2.2.3

Supreme audit institutions, 4.3, 4.3.2

Sweden

 freedom of information legislation, 130n

 quasi-fiscal activities of the central bank, 30n

 Swedish Riksbank publication of macroeconomic forecasts, 165n

Swedish Riksbank

 publication of macroeconomic forecasts, 165n

System of National Accounts

 "government" definition, 1.1.1

T

Tax expenditures

- public availability of information on, 3.1.3
- reporting of, Box 16

Tax issues

- accessibility and understandability of tax laws, 1.2.2
- appeals of tax or non-tax obligations, 1.2.2
- collection of tax and non-tax revenues, 1.2.2
- collection of taxes on private businesses and individuals, 1.1.5
- computer systems for exchange information among revenue departments, 1.2.2
- criteria for administrative application of tax laws, 1.2.2
- customs and non-tax revenue collection, 1.2.1
- earmarked taxes, 1.2.2
- explicit legal basis for revenue collection, 1.2.1
- information technology and, 1.2.2
- internal audit for financial accountability of tax collection staff and systems, 1.2.2
- monitoring of local offices, 1.2.2
- netting operations, 1.2.2
- openness of tax collection processes, 4.2.6
- powers and limitations of tax administration, 1.2.1
- production sharing agreements, 1.2.4
- revenue administration, 1.2.2
- revenue source, 3.1.4, Table 2
- rights and safeguards of taxpayers, 1.2.1
- tax avoidance behavior, 1.2.3
- "tax" definition, 40n

Taxpayer rights, 4.2.6

Thailand

- freedom of information legislation, 130n

Trend and autocorrelation approach to revenue forecasting, Box 7

U

UNCITRAL. *See* United Nations Commission on International Trade Law

United Kingdom

- Code for Fiscal Stability*, 3.1.7, Box 23
- ethics codes and codes of conduct for public officials, 145n
- fiscal responsibility laws, Box 9
- generational accounts, 118n
- modified accrual accounting, 129n
- nonfinancial public corporation operation, 35n
- public availability of the macroeconomic model, 168n
- public-private partnerships, 46n
- reporting of budget measures, 63n
- use of Generally Accepted Accounting Principles, 136n

United Nations. *See also* *System of National Accounts*

- Classification of the Functions of Government*, 3.2.2

Code and Manual development and, 26

Fundamental Principles of Official Statistics, 4.1.3, 4.3.4, Box 30

International Code of Conduct for Public Officials, 4.2.1

United Nations Commission on International Trade Law

Model Law on Procurement of Goods, Construction, and Services, 4.2.3

United States

accrual reporting as separate from budgeting, 83n

Analytical Perspectives, 3.1.7, 117n, Box 23

disclosure of all major macroeconomic assumptions, 170n

estimated cost that proposed federal legislation would impose on state and local governments, 64n

ethics codes and codes of conduct for public officials, 145n

Federal Financial Accounting Standards, 136n, 137n

freedom of information legislation, 130n

government balance sheets, Box 22

Planning, Programming, and Budgeting System, 68n

reliance on market forces to discipline the finances of lower levels of government, 115n

tax expenditure reporting, Box 16

W

WCO. *See* World Customs Organization

Within-year budget reports

public availability of information on, 3.1.1, Table 1

reporting of guarantees, Box 17

World Bank

Code and Manual development and, 26

revised Code and, 12

World Customs Organization

Declaration of the World Customs Organization (Customs Cooperation Council) Arusha, 1.2.2, Box 1

World Trade Organization

Code and Manual development and, 26

Z

Zero-base budgeting, Box 12