Emergence de la gestion financière axée sur les résultats et reconnaissance d'une obligation d'exécution intégrale des budgets des administrations publiques en droit CEMAC

Par Robert MBALLA OWONA,

Maitre de conférences, Agrégé de droit public, Université de Douala-Cameroun

Si le budget a rythmé l'orientation du pouvoir et la condition des peuples à travers les âges, il continue d'en aiguiller aujourd'hui le devenir. Son histoire a connu des pages sombres, écrites par le laxisme ou l'indélicatesse dans la gestion des finances publiques. La prodigalité de la Couronne en Angleterre et le refus de soumettre l'impôt au consentement du peuple avaient abouti à la Révolution de 1688, après que le ministre des finances et le roi fussent tour à tour exécutés[1]. Le refus de consentir à la création d'impôts supplémentaires, de surcroît plus coûteux, avait provoqué la Révolution américaine vis-à-vis de la Couronne anglaise en 1776, après des actes de vandalisme graves[2] ayant dégénéré à l'épreuve de force ouverte[3]. L'opacité dans la gestion et la réticence à instituer le principe du consentement à l'impôt avaient été à l'origine de la Révolution française de 1789 lorsque la nation prit connaissance du déficit public lors des états généraux de Versailles[4]. Ces mémoires interpellent à plus d'un titre les six pays de la sous région d'Afrique Centrale reconnus pour leurs paradoxes et leurs travers.

Dotés presque tous de ressources pétrolières[5], forestières, halieutiques et bien d'autres, ils sont pourtant pauvres et très endettés[6]. Ils sont sous assistance des institutions financières internationales et de partenaires au développement. La majorité des populations vit dans des conditions précaires dues au chômage, au sous-emploi et à l'accès limité aux services sociaux de base[7]. Les infrastructures sont insuffisantes et généralement dépassées (réseaux routier,

---

[1] V. DOUAT (E) et BADIN (X), *Finances publiques, finances communautaires, nationales, sociales et locales*, Paris, PUF, 3e éd., 2006, p. 6.

[2] Les américains se sont déguisés en indiens et ont pris d'assaut les bateaux anglais, et ont versé le thé anglais à la mer. Cf. DOUAT (E), BADIN (X), *op.cit*., p. 7.

[3] Les anglais ordonnent la fermeture du port de Boston et bombardent plusieurs ports américains, la guerre était déclarée, DOUAT (E), BADIN (X), *Idem*.

[4] Cf. DOUAT (E) et BADIN (X), *op.cit*., pp. 10 et s.

[5] Si l'on excepte la RCA.

[6] La Guinée Equatoriale sortant du lot dans une certaine mesure, et le Cameroun dont on prétend être désormais un pays à revenu intermédiaire.

[7] Santé, éducation, logement, etc.

ferroviaire, électrique, téléphonique, ouvrages d'art spéciaux…) Soumis aux programmes d'ajustement structurel depuis le début des années 1980, sous la houlette des institutions de Bretton Woods, ils ne parviennent pas toujours à réaliser un taux de croissance de 5%. En plus d'être insignifiante, cette croissance n'est pas solidaire[8]. Une telle situation délétère tient pour beaucoup[9] aux déficiences de la politique budgétaire au sein de ces Etats.

Certes, la formulation de cette politique ici et là est en nette amélioration[10]. Mais l'exécution reste marquée de nombreuses faiblesses : dépendance vis-à-vis des ressources pétrolières[11], insuffisante mobilisation des ressources non pétrolières, manque de discipline dans l'exécution du budget vérifiable par l'accumulation des arriérés de dette, absence d'ordre de priorité dans les projets, dépassement des dépenses du fait des gaspillages et des subventions aux combustibles dans le marché interne, dérogations aux procédures orthodoxes des gestion[12]. L'ampleur de ce laxisme est telle que le Tchad, après avoir franchi le point de décision de l'initiative Pays Pauvres Très Endettés (PPTE) en 2001, n'a pas pu en atteindre le point d'achèvement. A ses côtés, la République Centrafricaine, après avoir bénéficié de la Facilité Elargie de Crédit (FEC) auprès des bailleurs de fonds s'est vu suspendre leur appui pour manque de transparence et de diligence dans l'exécution du budget[13]. Autant de facteurs qui menacent la viabilité budgétaire de ces pays.

Pour arrimer les pays d'Afrique subsaharienne au mouvement général de modernisation des finances publiques, les institutions financières internationales leur ont servi la bonne gouvernance financière fondée sur la performance et la gestion axée sur les résultats. Au lieu de continuer à se lamenter de cette conditionnalité qui met à mal leurs modes de gestion peu rigoureux, les pays de la CEMAC ont entendu raison et humilité, après ceux de l'UEMOA[14], pour souscrire et relayer dans l'ordre interne les exigences de modernité dans la gestion des finances publiques. L'intervention de la directive n° 01/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux lois de finances des Etats membres de la CEMAC se situe dans une dynamique globale de réforme des finances publiques des Etats membres par le droit communautaire. Dynamique marquée par l'évolution des finances publiques vers la bonne gouvernance financière ou les bonnes pratiques internationalement reconnues. La France est

[8] Voir les données ça et là dans les rapports du FMI sur les pays de la CEMAC : Cameroun (Août 2012), Congo (octobre 2012), RCA (2012), Tchad (2011).
[9] Il ya évidemment des causes tenant à l'histoire et à la conjoncture internationale.
[10] Sauf au Tchad où le FMI recommande encore de la formuler dans un cadre pluriannuel, voir rapport 2011
[11] Guinée équatoriale, Tchad, Congo (80%), Gabon.
[12] Au Tchad par exemple, le FMI a déploré la réalisation des dépenses avant ordonnancement, voir Rapport 2011, p. 14.
[13] Voir le Rapport du FMI sur la République Centrafricaine de 2012.
[14] Indiquer le début du processus.

rentrée dans cette dynamique en 2001, à la suite du Canada, de la Suède, du Royaume-Uni, de la Finlande, de l'Espagne entre autres. De même, les organisations internationales et communautaires se sont arrimées à ladite évolution[15]. Ainsi qu'il ressort des référents juridiques et circonstanciels des directives adoptées à cet effet[16], ils en sont persuadés et s'engagent solennellement auprès de la population, des investisseurs et des partenaires au développement à s'y conformer[17].

Tirant expérience du culte du résultat développé par les entreprises privées, la gestion publique a commencé à intégrer la composante performance dans les années 1960 et 1970 avec le *Planning programming budgeting system* américain et la Rationalisation des choix budgétaires française. Dès 1973, du fait des chocs pétroliers successifs, la budgétisation centrée sur la performance trouve un regain d'intérêt au sein de l'OCDE[18]. Les doctrines néolibérales, notamment celles du *public choice* lient le coût des services publics à la notion de juste prix[19]. Après avoir été véhiculé par les bailleurs de fonds dans les pays sous-ajustement structurel, ce mouvement est approprié par les pays africains pour lesquels la réflexion sur les questions de finances publiques est devenue un centre d'intérêt commun[20]. En 2009, l'UEMOA a adopté six directives relatives à la bonne gouvernance financière qui seront pleinement applicables en 2017. Depuis 2008, la CEMAC en a aussi adopté six, qui, elles sont d'application immédiate[21]. L'harmonisation du cadre juridique des finances publiques préconise pour tous les pays membres la transition de la gestion basée sur la régularité vers la gestion axée sur les résultats.

Une nouvelle orthodoxie budgétaire dont le crédo est « efficacité, efficience, économie », s'impose[22]. Elle opère une évolution substantielle dans la gestion budgétaire. Celle-ci ne saurait plus se satisfaire d'une régularité par trop permissive, mais très

---

[15] V. BEGNI BAGAGNA, *L'harmonisation des politiques fiscales en zone CEMAC : esquisse de théorie du droit fiscal communautaire*, Thèse de doctorat de droit public, Université de Douala, 2012, p. 366.

[16] Il s'agit notamment de la directive n° 06/11/UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2012 portant code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques, la directive n° 02/11-UEAC-190-CM-22 relative au Règlement général de la comptabilité publique, la directive n° 04/11-UEAC-190-CM-22 relative à la nomenclature budgétaire de l'Etat, la Directive n° 07/11-UEAC-028-CM-03 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) et du Droit d'accises (DA) ; toutes datées du 19 décembre 2011.

[17] Voir à propos de ces éléments les directives n° 06/11/UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2012 portant code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques, et celles sous examen.

[18] Organisation pour la Coopération et le Développement Economique.

[19] A propos de ces données, voir utilement MEDE (N), « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », *Afrilex* n° 2, 2012, www.afrilex.v-bordeaux4.fr, p. 4.

[20] De nombreuses initiatives rapportées par le Professeur MEDE Nicaise soutiennent cette affirmation… voir son étude précité, p. 3.

[21] Cette solution est préférable à celle de l'UEMOA parce qu'il n'est plus besoin d'impartir un délai d'incubation de 5 ans à des principes déjà inculqués par les bailleurs de fonds depuis des années.

[22] V. STECKEL (M-C), *op.cit.*, p.11.

profondément ancrée dans les mœurs. La marge de manœuvre consentie aux gestionnaires du budget était si importante que ceux-ci pouvaient dépasser les crédits, les annuler, les reporter à partir des critères dont l'opportunité n'emportait pas toujours la conviction ; car l'efficacité managériale de telles méthodes restait couverte par l'obsession pour la régularité. Les choix en matière de dépenses sont souvent contestés par les citoyens, la société civile et les Institutions Financières Internationales. La gestion fondée sur la régularité des actes qui débouche à une obligation de moyens a cédé à la gestion fondée sur la performance qui débouche sur une obligation de résultats[23]. A ce compte, le système de gestion cantonné aux moyens semble incompatible avec le système de gestion axé sur les résultats. L'utilisation des ressources budgétaires a longtemps pêché à faire régner la rationalité juridique au détriment de la rationalité managériale. Afin de réaliser les objectifs du millénaire pour le développement et les plans de développement que se sont fixés les Etats, il est d'une nécessité impérieuse que la rationalité juridique, si tant est qu'elle est acquise, conforte sa légitimité dans la rationalité managériale. Ce pendant managérial paraît d'ailleurs être son bien fondé[24], car les finances publiques se définissent aussi comme la science des finalités et des modalités de la gestion des deniers publics[25].

Pour parvenir à un meilleur ancrage de la gouvernance financière axée sur les résultats, condition de viabilité budgétaire, de stabilité de la monnaie commune, de prospérité dans la sous-région et de renforcement de la dynamique d'intégration, les Etats de la CEMAC ont communautarisé les principales normes y relatives. Leur mise en œuvre semble ne pouvoir être efficace que si elle est gouvernée par une obligation d'exécution intégrale du budget de l'Etat et des autres personnes publiques. Car, une gestion qui ne parvient pas à couvrir les opérations budgétaires prévues est *ipso facto* disqualifiée de toute prétention à la performance. Si ce vocable caractérise l'excellence ou tout au moins la bonne qualité d'un résultat, *a contrario* un résultat partiel, ou incomplet- pour ne pas dire un non résultat- est inéligible à la performance.

L'article 3 de la directive susvisée apparaît comme une disposition pertinente pour la reconnaissance d'une obligation d'exécution intégrale du budget à la charge des administrations publiques, laquelle constitue le gage de l'effectivité de la performance ciblée.

[23] ABATE (B), « Faut-il changer la gestion de l'Etat ? », *RFFP* n° 73 p. 188.

[24] A propos de ces deux formes de rationalité dans la gestion publique, voir CHEVALLIER (J) et LOSCHAK (D), « rationalité juridique et rationalité managériale dans l'administration française », *RFAP* n° 24, 1982.

[25] Cette définition est attribuée à Paul-Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER. Cf. De VILLIERS (M), De BERRANGER (T)(dir.) et *alii*, *Droit public général. Institutions politiques administratives et européennes, droit administratif, finances publiques*, paris, LexisNexis, 2011, pp. 753.

Statuant sur la présentation des budgets des administrations publiques, cet article pose à l'adresse des budgets de toutes les administrations publiques les principes classiques d'unité, d'annualité, de spécialité et d'universalité auxquels il ajoute celui moderne de sincérité budgétaire. En outre, il associe à la règle classique de regroupement des crédits en fonction de leur nature économique, celle moderne de regroupement de ceux-ci en fonction de leurs finalités[26]. L'article 3 énonce les principes classiques, fondamentaux et traditionnels du droit budgétaire, que l'on a pu surnommer « carré magique »[27] du droit budgétaire : l'annualité, l'unité, l'universalité, à l'exception de la spécialité[28]. Le principe d'annualité postule que l'autorisation budgétaire tienne sur une année civile, afin que le parlement puisse exercer un contrôle régulier sur l'action gouvernementale avant d'être consulté pour l'année suivante. Il a des dérogations anciennes, et fort connues. Et l'incidence de la nouvelle gouvernance budgétaire sur celui-ci est principalement constituée par la pluri annualité, option de performance consacrée ces termes par l'article 8 de la directive précitée : « chaque année, le Gouvernement établit un cadre budgétaire à moyen terme définissant, en fonction d'hypothèses économiques réalistes, l'évolution sur une période minimum de trois ans ». Quant aux principes d'universalité et d'unité avérés indissociables[29], trois sortes de règles s'y attachent à l'origine, qui ont été considérées par certains auteurs comme permissives[30], mais dont on soutient avec la doctrine majoritaire le caractère prescriptif, c'est-à-dire obligatoire[31]. Principe d'analyse, l'universalité, d'une part, impose de faire figurer au budget le produit brut, à savoir le prix des recettes recouvrées et celui des dépenses effectuées sans contraction ou compensation entre les unes et les autres. D'autre part, elle interdit d'affecter certaines recettes à des dépenses particulières ; ces recettes formant une masse unique provenant de l'égalité des citoyens devant les charges publiques qu'il ne faudrait pas rompre. Les deux

---

[26] Article 3 : « *Les budgets des administrations publiques déterminent pour chaque année, dans un document unique pour chacune d'entre elles, l'ensemble de leurs recettes et de leurs dépenses, présentées pour leur montant brut. Les dépenses sont décrites en fonction de leur nature économique et, le cas échéant, en fonction des finalités qu'elles poursuivent. L'ensemble des ressources de chaque collectivité publique est affecté au financement de l'ensemble de ses charges. Il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction entre les recettes et les dépenses.*
Les budgets des administrations publiques présentent de façon sincère l'ensemble de leurs recettes et dépenses. Leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles au moment de leur élaboration et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler ».

[27] Ce surnom est attribué à Henri-Michel CRUCIS par Jean Luc Albert. Voir de cet auteur « Les principes en droit financier », *in* CAUDAL (S) (dir.), *Les principes en droit*, op.cit., p. 228.

[28] Etant entendu que ce principe est usuellement abordé dans l'exécution du budget.

[29] DOUAT (E) et BADIN (X), *op.cit.*, p. 27; voir aussi LUC SAIDJ qui pense que l'universalité est le corollaire de l'unité, p. 65.

[30] V. GAUDEMET (PM) et MOLINIER (J), *Finances publiques, budget, trésor*, Paris, Montchrestien, 7e éd., 1996, pp. 277, 228 ; CRUCIS (H-M), *Finances publiques*, Paris, Montchrestien, 2003, p. 24 ; AMSELEK (P), « Le particularisme de la légalité budgétaire », *Revue administrative*, 1970, p. 657.

[31] Voir infra les développements y afférents.

obligations sont complétées par celle liée au principe de l'unité, consistant à rassembler toutes les données financières d'une administration publique dans un document unique. Ce principe d'unité opère la synthèse de celui d'analyse qu'est l'universalité[32].

Conçus pour satisfaire un souci de clarté, de transparence et d'exhaustivité, les principes d'universalité et d'unité débouchent sur celui émergent de la sincérité budgétaire, car l'indissociabilité des principes d'unité et d'universalité s'explique par le fait que « sans eux, il ne peut y avoir de document budgétaire sincère »[33]. Le second alinéa de l'article 3 a donc été entièrement consacré au principe de sincérité[34]: « les budgets des administrations publiques présentent de façon sincère l'ensemble de leurs ressources et dépenses. Leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler. »

S'agissant des actes budgétaires, le principe de sincérité prescrit une obligation d'évaluer les recettes et les dépenses budgétaires en « bon père de famille »[35], sans volonté délibérée de les fausser pour « tromper » le parlement[36]. A ce stade, la sincérité est subjective[37] ; elle postule la bonne foi[38] et conduit à une obligation de moyens[39]. En ce qui concerne les comptes publics, elle recommande de donner une image fidèle tant du patrimoine que de la situation financière de la personne concernée, fixant pour cela une obligation de résultats[40]. La corrélation étroite qui unit les principes d'unité, d'universalité et de sincérité a inspiré certains auteurs à les regrouper non sans pertinence autour d'un principe général de globalité[41]. Se trouve ainsi marquée avec itération la souscription de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale au mouvement général de modernisation des finances publiques[42]. A l'échelle sous-régionale, cette modernisation consiste à « améliorer toujours davantage la transparence dans la gestion des finances publiques dans les Etats

[32] Il est considéré comme un principe de synthèse par rapport au principe d'analyse qu'est l'universalité.
[33] DOUAT (E) et BADIN (X), *op.cit*., p. 27.
[34] La directive du 20 juin 2008 relative aux lois de finances abrogée par celle sous commentaire avait consacré au principe de sincérité, qu'elle fît aussi équivaloir à celui de transparence, un chapitre entier mais laconiquement contenu dans le seul article 33.
[35] SAÏDJ (L), *Finances publiques*, Paris, Dalloz, 4è éd., 2003, p. 65.
[36] WALINE (Ch)(dir.), DESROUSSEAUX (P), GODEFROY (S*), Le budget de l'Etat*, paris, Documentation française, 2006, p. 29.
[37] SAÏDJ (L), *op.cit*, p. 65.
[38] Cette assimilation est faite par de nombreux auteurs. Cf. De VILLIERS (M), De BERRANGER (T)(dir.) et *alii*, *Droit public général. Institutions politiques administratives et européennes, droit administratif, finances publiques*, paris, LexisNexis, 2011 p. 775.
[39] WALINE (Ch.) (dir.) et *alii*, *op.cit*, p. 90.
[40] WALINE (Ch.) (dir.) et *alii*, *idem*.
[41] SAÏDJ (L), op.cit, 243 ; aussi (ALBERT (J-L), « Les principes en droit financer », *in* CAUDAL (S) (dir.), *Les principes en droit*, Paris, Economia, 2008, p. 233.
[42] La directive n°01/08-UEAC-190-CM-17 du 20 juin 2008 avait déjà initié cette démarche.

membres» et à « adapter les directives communautaires aux standards internationaux et au bonnes pratiques en matière de gestion des finances publiques »[43].

Cette perspective éclaire d'un jour nouveau la manière de comprendre les grands principes du droit budgétaire. Elle rend compte de ce que le principe d'annualité s'accommode désormais d'un programme pluriannuel ; que ceux d'unité et d'universalité ne s'envisagent que dans l'optique de la sincérité ou la transparence. De ceci, il apparaît que les mutations des principes budgétaires trouvent leur fondement commun dans le souci de rentabilisation de l'instrument budgétaire. Ce que corrobore d'ailleurs l'introduction de la règle de budgétisation par objectif (en fonction des finalités) à côté[44] de celle de regroupement de crédits en fonction de leur nature économique[45]. En référence à cette nouvelle tendance à rechercher le résultat, où les principes s'envisagent dans l'optique de globalité, une lecture finaliste tournée vers l'opérationnalisation de l'article 3 autorise à y déceler, par delà les commodités formelles du document budgétaire, une obligation de fond : celle mise à la charge des administrations publiques d'exécuter intégralement le budget adopté; pour autant que « l'ensemble des ressources de chaque collectivité publique , indique bien le texte, est affecté au financement de l'ensemble de ses charges ».

Entrevoir une telle obligation n'est pas le fait d'un choix arbitraire. En effet, les règles de droit sont des énoncés performatifs statuant sur le « devoir- être ». Qui plus en droit financier où elles ne prévoient *ex-ante* que ce qui va inévitablement se faire, au risque de paralyser les services publics, et dont il faut rendre compte *ex-post*. Bien plus, les principes sont des normes d'action[46], et ils ne prennent leur sens que rattachés au comportement qu'ils règlent, en l'occurrence l'exécution du budget. Pour ne pas se limiter à retourner dans tous les sens la forme du document budgétaire- qui n'est qu'une description des opérations à effectuer et le compte rendu de celles-ci- , exercice peu fécond à l'explication de la réalité budgétaire, l'analyse des principes ci-dessus identifiés sera inspirée des opérations afférentes à l'exécution du budget. D'où la mise en relief d'une obligation de son exécution intégrale déduite des idées de totalité et de globalité véhiculées par ces principes. Cette perspective

[43] C'est sur ces données que se fonde expressément la directive pour justifier l'opportunité de son adoption.

[44] On peut remarquer ici que le changement n'est pas total. Il est institué un second mode de regroupement de crédits, tout aussi secondaire si l'on s'en tient à l'expression « et, le cas échéant, » qui l'introduit. Celui-ci devant coexister avec le premier. Il est possible de voir en cela une relative timidité de la CEMAC dans l'adoption de la démarche performance. Car en France, la réforme du 1er août 2001 a substitué au regroupement par nature le regroupement par objectif orienté vers les résultats. Cf. article 7 de la Loi organique portant loi de finances.

[45] Il est reconnu que ce mode de ventilation des crédits contraint à rendre compte des résultats de la gestion. Il ne s'agit plus de savoir si tel chapitre a progressé ou diminué de tant ou de tant, mais de préciser quel est le crédit alloué et pour quoi faire. Voir notamment LAMY (P), « De la nature et de la portée des autorisations budgétaires », in CAMBY (J-P), *La réforme du budget de l'Etat*, op.cit., pp. 46 et 47.

[46] LALANDE (A), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Paris, 2006, p. 828.

s'appréhende comme une urgence à régler en droit budgétaire. En effet, les principes évoluent et peuvent s'enrichir de corollaires, à l'heure où un vent de performance souffle sur les finances publiques[47].

Sous un angle systémique et finaliste, l'on s'attèlera à « passer par la porte étroite de la lettre (de l'article 3) pour parvenir au ciel étoilé de son esprit »[48]. Ce cheminement pourrait conduire à déceler en cette disposition les fondements d'une obligation d'exécution intégrale du budget par les administrations publiques (I) et à dégager ses modalités d'aménagement dans ce cadre (II).

I. LES FONDEMENTS D'UNE OBLIGATION D'EXECUTION INTEGRALE DU BUDGET DANS L'ARTICLE 3

L'article 3 de la Directive CEMAC relative aux lois de finances des Etats membres ne fixe pas explicitement un devoir[49] d'exécuter intégralement le budget de l'Etat. Malgré l'absence d'une énonciation littérale, cette obligation irrigue surabondamment l'esprit de cette disposition si l'on admet un minimum de cohérence dans l'espace au sein duquel elle s'applique. Sous la houlette de l'OCDE et des institutions financières internationales, les Etats de la sous-région sont résolument tournés vers la gestion performantielle des finances publiques. Et l'ensemble des directives adoptées à l'échelle communautaire concourent au meilleur ancrage de ce système. Dans l'article 3, il est plausible d'identifier l'obligation d'exécution intégrale du budget, sans laquelle la performance serait un vœu pieux, aussi bien dans la nature impérative de l'acte budgétaire (A) que dans la stature évolutive des principes budgétaires dont il traite (B).

A- La nature des « budgets des administrations publiques »

Qu'il soit émis par acte d'un organe délibérant ou adopté comme un sous ensemble de la loi de finances, le budget de toute administration publique est un document doté de force juridique. Il présente un double aspect technique et normatif. Si le budget d'un établissement public est un acte du conseil d'administration validé par la tutelle, le budget de l'Etat est la

[47] Formule empruntée à Marie Christine STECKEL parlant des finances publiques communautaires de l'Union Européenne. Voir de cet auteur *L'essentiel des finances publiques communautaires*, Paris, Gualino, éditeur, 2e éd., 2007, p. 11.
[48] SERIAUX (A) et BRUSCHI (M), *Le commentaire des textes. Lois et règlements*, paris, Ellispes, 2e éd. 2007, p. 10.
[49] L'obligation correspond au devoir et s'oppose à la faculté. Cf. CORNU (G) ass. CAPITANT (H), *Vocabulaire juridique*, paris, PUF, 7 éd.

partie à dominante comptable de la loi de finances qui, comme tout autre budget, détermine la nature le montant et l'affectation de ses recettes et ses dépenses. Il arrête le solde budgétaire qui en résulte et les modalités de son financement[50]. Le budget revêt donc une nature juridique administrative ou législative. L'adoption de l'acte budgétaire autorise les différents organes à traduire dans la réalité les prévisions établies, conformément aux règles fixées dans ledit acte et par le biais des opérations qui s'y rapportent.

La fonction d'exécution du budget, que ce soit dans le cadre de la mise en œuvre de la loi de finances ou des délibérations d'un Conseil d'administration, est une charge, un devoir que la Constitution ou la loi fait peser sur les instances habilitées (gouvernement ou organe exécutif). Cependant, les aléas de la conjoncture économique, financière et politique sur le plan national et international peuvent, lorsqu'ils surviennent, influer positivement ou négativement sur l'exécution de l'acte budgétaire. Pour cela, il peut être justifié de penser que l'impératif budgétaire et financier est bien souvent déterminant, mais reste fondamentalement relatif[51], pour ne pas dire hypothétique. Au-delà de la conformité aux termes de l'adoption initiale, l'exécution budgétaire est harmonisée avec le rythme de l'activité économique générale[52]. Cette particularité de l'exécution de l'acte juridique budgétaire a conduit certains auteurs à des interprétations allant au-delà de ses proportions.

Pour Paul-Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER, « la loi de finances a ceci de particulier qu'elle n'est pas un « acte- règle », mais un « acte – condition », c'est-à-dire qu'elle n'édicte pas des dispositions générales et impératives, mais permet la réalisation des recettes et des dépenses[53]. La loi de finances ne fait qu'ouvrir une possibilité d'effectuer les opérations budgétaires[54].

Dans le même sens, Henri Michel CRUCIS souligne avec plus de force, pour emprunter l'expression de Paul AMSELEK[55], ce particularisme de la légalité budgétaire. Selon cet auteur en effet, l'exécution du budget procède d'un acte d'autorisation basé sur des prévisions qui n'engage pas l'organisme public de devoir recouvrer les sommes inscrites, ni ne le lie par une obligation de dépenser. Il trouve en cela les limites de l'acte budgétaire[56] ; lesquelles expliquent l'autonomie du droit budgétaire, considéré comme un droit d'autorisation, à l'égard du droit des obligations juridiques. Cet auteur fait apparaître qu'au vu

[50] Tel est le contenu de l'article 10 de la directive sous commentaire.
[51] CRUCIS (H-M), *op.cit*, p. 25.
[52] LALUMIERE (P), *Les finances publiques*, paris, Armand Colin, 9e éd., 1989, p. 316.
[53] GAUDEMET (P-M) et MOLINIER (J), *Finances publiques*, op.cit., pp. 227, 278.
[54] *Ibid*, p. 345.
[55] Op.cit., p. 657.
[56] Op.cit., p. 24

de la jurisprudence, les actes budgétaires n'engagent pas juridiquement la collectivité[57] et symétriquement, les obligations juridiques n'engagent pas financièrement la collectivité.

Les thèses soutenant que le droit budgétaire est un droit d'autorisation ne sauraient valablement signifier que les organes d'exécution du budget ont une faculté d'agir ou de ne pas agir en vue d'exécuter le budget. Dans ce domaine qui impulse toutes les activités d'intérêt général, l'autorisation s'entend comme une habilitation assortie d'une obligation d'action, donc une compétence liée. Ils sont obligés de concrétiser les dispositions adoptées par la loi de finances. Toute abstention dans ce cadre entraînant la paralysie des services publics. Ainsi, l'invocation de la distinction, actes – règles/ actes - conditions semble ici inapproprié. Le Doyen Léon DUGUIT, auteur de cette distinction, l'a conçue pour isoler les actes qui posent des règles générales et initiales (actes-règles) des actes pris en vue de leur exécution (actes-conditions). Cette distinction dont la portée réside sur la classification des actes juridiques n'a jamais reçu la prétention chez son illustre auteur que les actes – conditions, et même les actes subjectifs tels que les contrats, n'imposent pas d'obligation. Bien plus, il ne paraît pas légitime de suivre la position jurisprudentielle selon laquelle il n'y a pas d'engagement réciproque entre acte budgétaire et obligations juridiques. Comme il a été démontré précédemment, l'acte budgétaire est un acte foncièrement juridique et son caractère prévisionnel n'implique pas qu'il soit dépourvu de conséquences juridiques obligatoires. S'il est vrai que les obligations juridiques de l'Etat ne l'engagent pas si les crédits nécessaires à leur exécution ne le lui permettent pas, l'on devrait en revanche admettre que l'obligation existe et engage tout à fait l'Etat, mais pas de manière absolue. L'obligation est morale même si les éléments matériels ne sont pas réunis. Il existe une réserve dans l'un et l'autre cas. L'acte budgétaire n'engage juridiquement la collectivité qu'à concurrence de la confirmation de l'hypothèse de prévision et les obligations juridiques de l'Etat ne l'engagent financièrement que dans la mesure de ses disponibilités financières. Ainsi, devrait être nuancée cette règle dont la formulation radicale remet malheureusement en cause la pertinence. Il s'avère donc plus raisonnable de relativiser l'impératif budgétaire plutôt que de le nier. Cette dernière attitude expose à la contradiction. C'est de la sorte qu'après avoir affirmé que la loi de finances est un acte non impératif, mais un acte d'autorisation, donc simplement permissif, Paul Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER, eux-mêmes, parviennent encore à défendre une idée contraire. Ils reconnaissent en effets que si la dépense est potentielle, sa réalisation doit se faire en respectant les « limitations imposées par

[57] CE, *28 mai 1924 Jauron, D.1924 III, CE, 26 juin 1996 département de l'Yonne*, *JCP*, G. 1997, II, 22777, note Peyrical.

l'autorisation » et « en conformité à celle-ci »[58]. C'est ces contradictions qui expliquent l position majoritairement favorable de la doctrine à l'obligation d'exécution du budget.

Nombre d'auteurs militent en faveur du caractère obligatoire de l'exécution du budget. La littérature en finances publiques est largement orientée dans ce sens. Mais, il convient de faire le départ entre la thèse médiane et la thèse maximaliste.

S'agissant de la thèse médiane, elle fait valoir que la loi de finances votée est exécutoire et s'impose aux administrations[59], les chiffres arrêtés doivent être exécutés[60]. Christian BIGAUT écarte du champ de cette obligation les dépenses. Selon lui, ces dernières relèvent de l'autorisation, et seules les recettes doivent être obligatoirement recouvrées. Les autorités compétentes doivent percevoir toutes les recettes et recouvrer tous les impôts sous peine d'engager leur responsabilité[61]. Des voies de droit (titres, commandement…), y compris le recours à la contrainte, leur permettent d'accomplir ces diligences. Elles doivent cependant respecter la limite autorisée, l'indu étant constitutif de concussion et sanctionné[62].

A côté de lui, Xavier BADIN et Etienne DOUAT expliquent que les obligations sont différentes pour les recettes et pour les dépenses : pour les recettes, dès que la loi de finances les prévoit, il existe une obligation stricte d'exécution. Au contraire, pour les dépenses, l'obligation est moins stricte, car on sait que les ministres seront motivés pour dépenser leurs propres crédits[63].

L'on peut comprendre les appréhensions quant à l'affirmation d'une obligation de dépenser les crédits. Dans les pays qui ne se recommandent pas par la bonne gestion des finances publiques, il y a souvent, comme a pu noter un praticien, une tendance à considérer que le gestionnaire exemplaire est celui qui établit sa capacité de consommation des crédits et qui excelle en pugnacité dans la propension à solliciter leur augmentation[64].Ce d'autant plus que lesdits gestionnaires ne justifiaient pas leur utilisation par des résultats probants.

Toutefois, il ne semble pas que la solution soit de réduire les dépenses à l'autorisation, donc à la simple faculté, comme le fait Christian BIGAUT. Si les gestionnaires qui consomment plus de crédits ne résistent pas à la boulimie, les plus tempérants ne s'exposent pas moins à la pratique laxiste de sous-consommation des crédits. Dans le cadre d'une gestion axée sur les résultats, l'obligation d'exécution du budget ne s'accommode pas de nuances.

---

[58] P. 345.
[59] BIGAUT (C), op.cit., p.147.
[60] BADIN (X) et DOUAT (E), op.cit., p.269.
[61] Certainement disciplinaire.
[62] Op.cit., pp 147 – 148.
[63] Op.cit., pp.269, 270.
[64] OBAM (E), *L'intégration du pilotage des performances en finances publiques camerounaises*, Mémoire ENA, 2005, p. 11 et s.

Pierre LALUMIERE est la figure de la thèse maximaliste de l'obligation d'exécuter le budget. Selon cet auteur, la loi de finances est un plan financier prévisionnel et obligatoire, les services publics doivent scrupuleusement la respecter[65]. La théorie financière classique avait abordé l'étude de l'exécution de la loi budgétaire annuelle uniquement sous l'angle administratif et comptable. Elle a cherché à dégager les solutions permettant de briser les résistances que pouvait rencontrer au sein des services l'application de cette décision. En effet, le gouvernement et les administrations jaloux de leur indépendance à l'égard du parlement sont naturellement portés à ne pas se conformer aux ordres qui leur sont donnés par celui-ci. C'est la raison pour laquelle les mécanismes juridiques dont les règles ont été progressivement perfectionnées ont été mis en place afin de contraindre à l'obéissance les exécutants de la loi de finances. « Respecter scrupuleusement », « briser les résistances », « se conformer aux ordres qui leur sont donnés », « contraindre à l'obéissance les exécutants », autant d'expressions qui attestent l'affirmation la plus péremptoire de l'obligation d'exécuter l'acte budgétaire.

Si comme il apparaît à la suite de ces développements, la doctrine reconnaît majoritairement l'obligation d'exécuter le budget, en dépit de la réticence des administrations qui y sont astreintes, il faudrait apporter la précision selon laquelle la notion d'obligation elle-même doit encore être explicitée. En effet, la nature des obligations est complexe. Si l'on s'en tient aux classifications de base, on distingue les obligations de résultats des obligations de moyens. L'obligation d'exécution du budget relève donc de quelle catégorie ? La réponse à cette question, elle-même ne saurait se donner sans précaution.

Sachant que la matière budgétaire est marquée d'aléa, l'on dirait que seuls les moyens déployés par le gestionnaire seront appréciés, le résultat pouvant échapper à ses possibilités humaines. Cependant, l'aléa budgétaire ne devrait pas être conçu dans le sens des éventualités qui échappent toujours à la maîtrise du bon gestionnaire. Pour autant qu'il n'est pas un cas de force majeure, il peut être parfaitement estimé au regard des constantes qui se dégagent au fil des exercices et d'une analyse probabiliste fiable. C'est dans ce sens que l'on a pu observer que le budget est souvent généralement reconduit à environ 90%. Etant donné la possibilité de prévoir la marge d'aléa, l'obligation d'exécuter le budget dans le cadre d'une gestion axée sur les résultats devient elle-même une obligation de résultats. La seule inflexion que l'on pourrait y admettre étant la force majeure. La couverture de l'intégralité des autorisations en est alors la pré condition. C'est quand elle est satisfaite qu'il est possible de valablement

[65] LALUMIERE (P), *op.cit.*, p. 317.

mesurer la performance ou la contreperformance dans l'exécution. La stature évolutive des principes budgétaires mis en exergue par l'article 3 confronte cette analyse.

B- La stature des principes budgétaires posés

La notion de principe en droit n'est pas de celles qui font l'unanimité chez les juristes. Denys Simon faisait état d'une certaine angoisse qui demeure en face du polymorphisme des principes juridiques[66]. Feuilles de vigne d'une normativité molle[67], ils peuvent exister hors texte, mais aussi être explicitement formulés *in texto*[68]. De manière générale, le principe juridique se distingue de la règle juridique. Il a une porté générale, riche en virtualités et susceptible d'avoir des corollaires ou des prolongements. Par comparaison, la règle est plus précise et a un champ d'application plus étroit[69].

En droit financier, il apparaît que si les principes sont des règles et non de simples énoncés philosophiques et moraux desquels peuvent s'inspirer les autorités normatrices, certaines règles ne peuvent pas être nécessairement érigées au rang de principes[70]. C'est dire que la différence relevée n'est que de degré ; les principes budgétaires sont bien des règles, mais des règles d'une stature supérieure, des règles fondamentales[71] . Pour ne pas pérenniser l'usage indistinct des termes « règle » et « principe »- tel qu'il apparaît dans le répertoire général alphabétique du droit français[72]-, il convient de justifier le passage de la règle au principe. A cet égard, l'on s'accordera avec Loïc Philip sur l'idée selon laquelle les principes budgétaires sont des grandes règles classiques développées au cours du XIXe siècle et dont l'importance est plus grande que celle des autres règles. Il cite notamment l'annualité, l'unité, l'universalité et la spécialité[73]. Pour Jean Luc Albert, la suprématie de ces principes résulte d'un ensemble de dispositions coutumières ou écrites, dégagées principalement à l'époque de la restauration[74].

Les principes du droit financier ont alors été le fruit d'un destin politique, et leur évolution actuelle témoigne de choix politiques. Comme le remarque Gilbert ORSONI, les logiques de performance propres aux entreprises privées et au marché ont été reprises par la

[66] SIMON(D), « Les principes du droit communautaire », *in* CAUDAL (S)(dir.), *op.cit.*, p. 286.
[67] *Ibid.*, p. 290.
[68] GAUDEMET (P-M) et MOLINIER (J), *Ibid.*, p. 286.
[69] GENEVOIS (B), « Le conseil d'Etat et les principes », *in* CAUDAL (S)(dir.), *op.cit.*, p. 327.
[70] Albert (J-L), « Les principes en droit financier », *in* CAUDAL (S), (dir.), *op.cit.*, p. 231.
[71] *Ibid., passim*.
[72] T. VIII, p. 489.
[73] PHILIP (L), *Finances publiques, Problèmes généraux et droit budgétaire et financier*, Paris, Cujas, 1984, p.169. La même idée est développée dans son Encyclopédie de finances publiques.
[74] ALBERT (J-L), *op.cit.*, p. 223.

classe politique et introduites dans un domaine marqué jusque là par son origine régalienne[75]. Les principes classiques d'annualité, d'unité et d'universalité que met en lumière l'article 3 ont alors une valeur obligatoire poussée. Sous l'effet des logiques managériales, des entreprises privées sus-évoquées et de la communautarisation, ils tendent à voir leur portée s'étendre ou leur nombre augmenter.

Les évolutions que connaissent ces principes classiques peuvent mieux être ressorties si l'on procède par séries de couplage. En regroupant l'annualité et l'unité, l'on s'aperçoit qu'ils trouvent désormais un point de contact sur l'élément performance faisant désormais partie de l'objet des lois de finances[76]. Par souci de performance, il a été institué au-dessus de l'autorisation annuelle une programmation pluriannuelle[77]. Dans le même souci, le principe de l'unité gagne en portée du fait que les dépenses seront désormais décrites soit en fonction de leur nature économique, afin de garantir l'ordre de présentation utile au contrôle, soit en fonction des finalités qu'elles poursuivent. Ce dernier mode est orienté vers la recherche des résultats des politiques publiques. Il aboutit à un cadre budgétaire plus contraignant, destiné à obliger les services à s'engager sur des objectifs et à rendre compte des résultats de leur gestion, en abandonnant une vision purement quantitative de leurs moyens budgétaires[78]. En plus du maintien du pouvoir financier du parlement et de l'ordre dans le document budgétaire, la performance de son exécution est de mise.

Les principes d'unité et d'universalité ont aussi vu leur portée se développer jusqu'à engendrer un nouveau principe. Répondant initialement au double impératif d'assurer la clarté des comptes et de permettre un contrôle parlementaire efficace, ils ont été prolongés vers la nécessaire sincérité des inscriptions budgétaires. Celles-ci doivent être claires, mais aussi fidèles à la réalité et dépourvues d'intentions de la fausser. La règle de sincérité budgétaire a dû finalement être érigée en principe parce qu'elle semble sous-tendre tous les autres principes budgétaires. Dans la directive CEMAC des lois de finances de 2008, elle a été consacrée à l'article 33. Mais, la réforme de 2011 l'a ramenée à l'article 3 où elle côtoie les principes classiques dont elle est le plus proche. Principe de transparence, la sincérité budgétaire n'a visiblement pas tout son contenu *in texto*. L'article sous revue, reprenant l'article 32 de la LOLF française, limite son étendue aux prévisions budgétaires. Or, il est

---

[75] ORSONI (G), *Science et législation financière, budgets publics et lois de finances*, paris, Economia, 2005, p. 15.

[76] CAMBY (J-P), (coord.), *La réforme du budget de l'Etat*, paris, LG DJ, 2002, p. 14.

[77] Elle est triennale au Cameroun, cf. loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat, comme d'ailleurs tous les pays CEMAC, sauf le Tchad.

[78] LAMY (P), « de la nature et de la portée des autorisations budgétaires », commentaire de l'article 7 de la loi française du 1er août 2001, in CAMBY (J-P) (coord.), *op.cit*., pp. 46 et 47.

autant nécessaire que l'exécution du budget certifie la sincérité ayant prévalu à la détermination des prévisions. A cet égard, la Chambre des comptes de la Cour Suprême du Cameroun considère que le taux d'exécution du budget est un élément pour apprécier la sincérité des inscriptions budgétaires[79]. L'auguste assemblée permet ici de mieux asseoir l'obligation d'exécution intégrale du budget. En effet, si le budget n'est pas exécuté conformément aux prévisions qui ont été raisonnablement faites au vu des informations disponibles, la sincérité, règle fondamentale et obligatoire aura été violée ; parce que les prévisions ont été tronquées. Cette attitude présente une certaine gravité, au cas où les prévisions auraient été minorées pour tromper le peuple sur la quantité réelle des avoirs financiers de la nation- dans bien des cas, il n'en a découvert l'importance que lors des dénonciations de détournements -. Elles pourraient aussi avoir été majorées pour cacher les tensions de trésorerie qu'il serait difficile à justifier, le déficit budgétaire étant artificiellement minoré. Par ailleurs, de telles « infidélités » sont susceptibles de méconduire les bailleurs de fonds et les partenaires au développement et créer un déséquilibre au sein de la sous-région.

Il y a une idée de totalité tant en prévision qu'en exécution du budget liée aux principes d'unité et d'universalité. De Villiers et autres qualifient le principe d'unité de principe de totalité, ce qui vaut pour l'universalité dont il est indissociable. Les gestionnaires du budget s'étant engagés pour ce qu'ils peuvent raisonnablement réaliser, ils ont l'obligation de le faire intégralement. Cette exigence quantitative conditionne toute appréciation de la qualité de leur gestion. S'il n'est pas reconnu une obligation d'exécution intégrale des autorisations budgétaires, à plus forte raison celle de performance, et la méconnaître ne remet pas seulement en cause le principe de sincérité budgétaire ; c'est toute la politique budgétaire qui se trouve affaiblie.

La politique budgétaire de l'Etat, entendu comme l'ensemble des objectifs qui commandent les choix financiers de l'Etat[80], procède d'analyse fonctionnelle du budget, le faisant apparaître tout à la fois comme un instrument de pouvoir, de développement économique et de justice sociale.[81]

Ayant mis l'accent sur cette analyse fonctionnelle du budget, Renaud de la Genière avait distingué les fonctions régaliennes[82], les fonctions tutélaires[83], les fonctions productives[84] et les fonctions sociales[85].

---

[79] Avis sur la loi de règlement de l'exercice 2009.

[80] De VILLIERS (M), De BERRANGER (T)(dir.) et *alii*, *Droit public général. Institutions politiques administratives et européennes, droit administratif, finances publiques*, paris, LexisNexis, 2011, pp. 759.

[81] De VILLIERS (M), De BERRANGER (T)(dir.) et *alii*, *Droit public général*…, op. cit., 2011, pp. 810 -817.

[82] Ordre public, défense, coopération, services financiers.

Cette approche apparaissant complexe, l'on se limitera aux trois considérations sus-indiquées. Dans les pays de la sous - région où le développement est une quête permanente, le budget est un outil d'intervention à la disposition du pouvoir politique, qui lui permet de couvrir son programme politique, économique et social.

Sur le plan politique, il s'agit de satisfaire aux promesses de la campagne électorale et de faire des choix financiers légitimes aux yeux des citoyens. Les projets inscrits au budget doivent alors être entièrement exécutés pour ne pas susciter les récriminations des populations concernées. Ceci est d'autant plus valable pour les dépenses que le théorème de Meltzer montre qu'il est plus coûteux politiquement d'économiser les fonds publics que de les dépenser[86]. Mais, en ce qui concerne les recettes, c'est le misonéisme fiscal, c'est-à-dire la crainte de modifier le système fiscal en place, notamment dans le sens de l'aggravation des charges, qui est le comportement politique type. Quoiqu'il en soit, toute déficience d'exécution du budget a un contre coût politique.

Sur le plan économique, le budget des Etats de la CEMAC est principalement utilisé à des fins de stabilisation de l'économie par la correction du jeu naturel du marché, la lutte contre le chômage, la vie chère et la compensation des aléas de la conjoncture nationale et internationale. C'est dans cette logique que se situe la pratique vitale mais, contestée par le FMI, de subvention aux prix des combustibles. Il en est de même de ceux de la défiscalisation des importations des produits de première nécessité.

Une gestion budgétaire menée à bien sur le plan politique et économique aboutit à une certaine justice sociale par la réduction des inégalités et le maintien d'un filet de sécurité (logement, nourriture, soins de santé, revenu minimum) pour le plus grand nombre. Raison pour laquelle le FMI recommande toujours aux pays de la sous région de rendre leur croissance solidaire, fut-elle si faible[87].

Dans une approche de gestion axée sur les résultats, l'obligation d'exécution intégrale du budget déduite de l'article 3 est fondée autant sur le caractère impératif des actes et des principes budgétaires que sur leurs corollaires de globalité et de performance. C'est sur cette base qu'il est possible d'obtenir une concordance entre les réalisations et les autorisations budgétaires, pour ne pas faire échec aux fonctions essentielles de l'outil budgétaire. Les déductions faites au soutien de l'obligation d'exécution intégrale du budget tirée de l'article 3

---

[83] Education, recherche scientifique, hôpitaux, urbanisation.
[84] Communication, énergie, agriculture.
[85] Transferts sociaux, sécurité sociale, V. cet auteur cité par Villiers et autres, le budget, presse de la fondation nationale de science politique, 1976, p. 811.
[86] De VILLIERS, De BERRANGER (T) et alii, *op. cit.,* p. 812.
[87] Voir les rapports 2012.

sont encore confortées par les termes de cette disposition qui paraissent aménager son opérationnalisation.

II- L'AMENAGEMENT DE L'OBLIGATION D'EXECUTION INTEGRALE DU BUDGET CONFORMEMENT A L'ARTICLE 3

La communautarisation des normes relatives aux lois de finances présente une double particularité : d'une part, elle s'inscrit dans une dynamique antérieurement impulsée par les bailleurs de fonds et expérimentée dans les Etats membres depuis plusieurs années. D'autre part, elle marque une volonté de réappropriation ou d'endogénisation[88] des normes orthodoxes de gestion budgétaire pour une meilleure adhésion à leurs prescriptions. De manière générale, les directives communautaires engagent les Etats quant au résultat à atteindre, en leur laissant les moyens d'y parvenir. S'agissant de la gestion rationnelle des finances publiques au sein de la CEMAC, l'adoption d'autres directives sur tous les moyens concourant à cet objectif (nomenclature budgétaire, comptabilité publique, plan comptable, tableau des opérations financières, TVA, bonne gouvernance financière,…) semble ne pas laisser le choix aux Etats. Bien plus, toutes ces directives entrent en vigueur immédiatement[89]. On s'attendait à la détermination des délais de transposition et d'entrée en plein régime d'application, comme il a été observé dans le cas de l'UEMOA[90]. Mais, ces formalités sont dans ce cas, presque vidées de leur portée. Puisque la plupart de ces dispositions avaient été prescrites dans les mêmes termes aux Etats et figuraient déjà dans les législations internes. Elles préexistent donc à leur communautarisation, qui ne fait que « collectiviser » une source de même nature pour un meilleur ancrage de celle-ci dans sa mise en oeuvre. L'aménagement de l'obligation d'exécution intégrale du budget dégagée de l'article 3 de la directive CEMAC relative aux lois de finances procède *expressis verbis* de la troisième phrase du premier alinéa : « L'ensemble des ressources de chaque collectivité publique est affecté au financement de l'ensemble de ses charges ». Habituellement compris comme la règle de non affectation de certaines recettes à des dépenses particulières, cet énoncé relu à la l'aune de la gestion axée sur les résultats délivre les modalités d'aménagement de l'obligation

[88] MEDE (N), « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques… », *op.cit.*, p.1.
[89] Voir l'article 85 de la directive relative aux lois de finances qui en fixe la procédure : signature et insertion au journal officiel de la communauté et à la diligence des autorités nationales, à ceux des Etats membres.
[90] Les six principales directives relatives à la modernisation de la gestion des finances publiques ont prévu le délai de transposition du 1er janvier 2012 et de plein régime le 1er décembre 2017.

d'exécution intégrale du budget : mobiliser « l'ensemble des recettes » (A) pour couvrir « l'ensemble des dépenses » des personnes publiques (B).

A- La mobilisation de « l'ensemble des recettes »

Il ressort des rapports du FMI que la gestion budgétaire de tous les pays de la CEMAC accuse une faiblesse remarquable dans la mobilisation des ressources non pétrolières. En République Centrafricaine, le recouvrement des recettes a toujours été d'environ deux points inférieur au potentiel fiscal durant la période 1990 – 2010[91].

Dans la même période, le Tchad, le Gabon, la Guinée et le Congo ont systématiquement accusé un manque à gagner des recettes non pétrolières parce que consacrant peu d'efforts d'amélioration de leurs recouvrements. Les revenus pétroliers constituent l'immense majorité des recettes publiques. Le FMI leur recommande alors une réforme des administrations fiscales et douanières. Au Cameroun, la mobilisation des recettes non pétrolières est en légère amélioration, mais ce progrès demeure entaché de lenteur. Si l'on concède une interprétation de la formule « ensemble des recettes », sous l'angle de la performance, cela conduit à rechercher non pas comment les Etats membres de la CEMAC mobiliseraient les recettes disponibles, mais comment ils pourraient mobiliser toutes les recettes prévues et même le maximum possible de recettes, quitte à dépasser avantageusement les prévisions.

En attendant que les réformes recommandées aux autres pays prennent corps et soient mises en route, l'on essayera d'examiner l'expérience du Cameroun en la matière sous l'égide des institutions de Bretton Woods.

A la prescription des bailleurs de fonds, le Cameroun a opéré une réforme fiscale en 1995 dans l'optique du renforcement des capacités. Sa mise en œuvre s'est traduite par la modernisation du système d'information qui, plusieurs années plus tard a abouti à l'installation de nouveaux logiciels performants au trésor, aux impôts et à la douane, respectivement TRINITE, PATRIOT et SYDONIA. Elle a aussi été marquée par l'instauration au sein de ses régies financières du fonctionnement sur la base du modèle de Direction Par Objectif (DPO). Ce modèle managérial conçu autour des années 1950 intègre parfois les variantes de direction participative par objectif (DPPO) ou de Diagnostic Plan d'Action (DPA). Avec la DPO, l'administration est évaluée non sur la base du respect des

[91] Rapport FMI, 2012.

procédures, mais sur celle de l'atteinte des résultats tant quantitatifs (réalisation des recettes) que qualitatifs (bonne exécution, pertinence et efficience).

Du point de vue quantitatif, chaque structure fiscale se voit assigner des objectifs chiffrés à atteindre pendant un exercice et dont elle est responsable. En son sein, elle fixe à son tour à chaque agent les sommes à recouvrer à période donnée. Dans son versant qualitatif, la DPO s'établit en termes d'élargissement de l'assiette fiscale, le suivi du contribuable et le contrôle des performances[92]. A la Direction Générale des Impôts où elle a été appliquée pour la première fois, la DPO a contribué à faire passer le volume des recettes de 253,3 milliards en 1995 à 945,2 milliards en 2004[93]. Son application à la douane s'est également accompagnée d'une augmentation substantielle et sans cesse croissante des recettes, SYDONIA aidant.

Le succès de la DPO dans les régies financières a suscité l'expansion de l'exigence de performance dans toutes les administrations publiques et au-delà. La loi camerounaise du 22 décembre portant statut général des établissements publics et des entreprises du secteur public et parapublic consacre la performance dans la gestion. La section 2 de son article 8 est intitulée « du suivi de la gestion des performances ». Bien plus, l'arrêté n° 112/CAB/PM du 06 juin 2007 pris par le premier ministre du Cameroun créé, organise et règle le fonctionnement d'un comité de pilotage du projet de modernisation de l'administration camerounaise par la mise en œuvre de la gestion axée sur les résultats (GAR). Aucun secteur de l'activité administrative n'est désormais épargné. La Charte de la fonction publique en Afrique adoptée en 2001 s'affirme comme un outil de référence[94] dans la promotion des valeurs telles que la qualité et l'efficience[95], puis le meilleur rapport qualité-coût[96].

Malgré les bienfaits de ce modèle de gestion dans le recouvrement des recettes fiscales, il n'est pas exploité de manière optimale par les administrations concernées. Les habitudes bureaucratiques sont encore enracinées chez les agents qui n'intègrent pas facilement le sens de la rentabilité dans les prestations de service. En outre, ils évoluent dans un environnement où la corruption et la concussion ont fait leur lit. Le taux de sanction quasi nul des nombreux agents des régies financières qui s'enrichissent de manière injustifiée ne permet pas de mesurer les potentialités du pays en ressources non pétrolières. Ces pratiques les réduisant pour une part très considérable. De plus ,l'administration devrait passer de la

[92] Voir à propos de cette présentation de la DPO, PEKASSA NDAM (G), « les transformations de l'administration fiscale camerounaise », *in* ONDOA (M) (dir.), *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes*, paris, l'Harmattan, 2010, pp. 42 et 43 ; aussi EVINA OBAM (R), *Mémoire précité*, pp. 24 et s.
[93] Il faut aussi prendre en compte l'évolution de l'activité économique globale.
[94] Cf. Article 1er
[95] Cf. Article 10
[96] Cf. Préambule

Direction Par Objectif quantitative qui consiste à juger les chefs de centres sur le volume des contentieux par eux créés du fait des violations volontaires de la loi[97] et des chiffres qu'ils réalisent, à la Direction Par Objectif qualitative qui consistera à juger les chefs de centres sur la qualité des services rendus aux contribuables.

L'efficacité de la DPO paraît aussi limitée par l'inadéquation des outils fiscaux et budgétaires des pays d'Afrique sub-saharienne aux objectifs de redistribution et d'équité dans le processus de développement[98]. En effet, les réformes libérales des programmes d'ajustement structurel ont toujours du mal à infléchir les outils fiscaux et budgétaires qui datent de la colonisation. Ceux-ci restent marqués par l'étroitesse de l'assiette fiscale et l'allocation inégalitaire des dépenses publiques. En effet, le principe de neutralité budgétaire postulait que l'impôt fût essentiellement affecté à la couverture des charges régaliennes de l'Etat, et qu'il fût pour cela utilisé pour financer l'intégralité des charges locales, ceci entraînant les inégalités[99], faute d'interventionnisme correcteur. Peu favorable à la mobilisation de la fiscalité dans la lutte contre la pauvreté[100] alors même que les recherches économiques contemporaines remettent en cause l'opposition classique entre efficacité économique et équité. L'idée s'impose désormais que c'est une plus grande équité verticale qui favorise la croissance économique. De même, la réduction des inégalités et l'efficacité économique sont complémentaires[101]. Roemer propose ainsi de sacrifier à court terme la croissance en faveur d'une plus grande équité[102].

Cette empreinte coloniale rigide explique encore aujourd'hui la frilosité des systèmes fiscaux des pays d'Afrique sub-saharienne et leurs insuffisances quant à la mobilisation des recettes. Les colonisateurs eux-mêmes ont été confrontés à la difficulté de lever les taxes directes en raison de la faible monétisation de l'économie et surtout de l'opposition des populations à payer[103]. Même quand la collecte a été confiée aux chefs

---

[97] Cf. ALAKA ALAKA (P.), Entretien livré dans la lettre fiscale et douanière n°002, décembre 2004-février 2005, p. 10.
[98] Voir à propos, MESPLE-SOMPS (S), « Les outils fiscaux et budgétaires en Afrique sub-saharienne : contraintes on opportunités pour la lutte contre la pauvreté et une meilleures équité ? », *IRD, DIAL*, Paris, juin 2008.
[99] *Ibid*, p. 3
[100] *Ibid*., p. 3 et 16.
[101] *Ibid*, p.14
[102] ROEMER (J.E), « The world development report : equity and development », *Review Essay 2006, Journal of economic inequality* 4 (2), pp. 233-234.
[103] BUSH (B) et Maltby (J), « Taxation in west Africa : transforming the colonial subject into the "governable person" », *Critical perspectives on Accounting*, 2004, pp.15, 5-34.

locaux, les populations locales sont demeurées réticentes[104]. Les difficultés de recouvrement de l'impôt demeurent à ce jour[105], qui sont inhérentes au système fiscal et qui provoquent l'incivisme fiscal. Le contribuable se sentant écrasé pas l'impôt, attribut de souveraineté, ne consent plus à le payer pour un enjeu de liberté[106]. En dehors du système, la mise en valeur des ressources humaines est aussi déterminante pour la productivité de l'impôt[107] . Parce que de manière générale, les abus des agents du fisc[108] donnent lieu au contentieux[109] où le chevauchement des compétences entre juge administratif et juge judiciaire expose le contribuable à l'insécurité juridique[110]

Que la conception du système fiscal ou l'administration de l'impôt soit excellente, une meilleure mobilisation des recettes tient également à la situation économique globale. Les Etats devraient étendre et moderniser les infrastructures, les réseaux énergétiques pour inciter et faciliter l'investissement. Ils devraient ensuite assainir l'environnement des affaires et encourager l'entrepreneuriat de masse. Ceci passe par la simplification de la création et à l'accès au crédit des Petites et Moyennes Entreprises, et par l'appui aux acteurs du secteur informel qui va inéluctablement les faire migrer dans le secteur formel[111].

Quoi qu'il en soit, le rodage de la gestion performante en droit interne est de nature à faciliter l'application efficace de la directive communautaire dans le sens de la mobilisation de toutes les recettes. Celles existantes qu'il faut chercher à accroître en rattrapant celles échappant encore aux caisses publiques, soit du fait de leur détournement, soit du fait de l'étroitesse de l'assiette fiscale. Les finances publiques communautaires et celles de chaque Etat membre connaîtraient la viabilité recherchée si l'obligation d'exécution intégrale du budget était aménagée dans ce sens tant dans la mobilisation des recettes que dans la couverture des dépenses.

---

[104] MESPLE-SOMPS (S), op.cit, p.4

[105] ALAKA ALAKA(P), *Les difficultés du recouvrement de l'impôt au Cameroun : contribution à l'étude des dysfonctionnements administratifs*, Thèse, Université de Paris II – Panthéon-Assas, 1996, 289 P.

[106] Pour de plus amples éclairage une meilleure sur la double conception de l'impôt comme attribut de souveraineté et enfin de liberté, lire AKONO ONGBA SEDENA, *L'apport du juge administratif camerounais en droit fisca*l, Thèse Université de Yaoundé II-Soa, 2013, pp. 2 et 8.

[107] Voir à ce propos TOGOLO (O), *Administration fiscale et ressources humaines en Afrique : le cas du Cameroun*, Thèse Université de paris X Nanterre, 1996, 486 p.

[108] ATANGA FONGUE (R) *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel : le cas du Cameroun*, Paris, l'harmattan, 2007, 242 p.

[109] Cf. AKONO ONGBA SEDENA, *Thèse précité*, IIIe partie ; aussi MOULIOM (I), *Le contentieux de l'imposition au Cameroun. Essai sur la nature juridique*, Thèse, Université de Yaoundé II-Soa, 2002, 2944 p

[110] Sur les problèmes de compétence en cette matière au Cameroun voir MOULIOM (I), *op.cit.,passim.*

[111] Dans ce sens le Cameroun a crée une banque des PME, une banque agricole et a mis sur pied de programmes tes que le programme d'appui à la jeunesse rurale et urbaine, le programme d'insertion des acteurs du secteur informel, etc.

Cette émulation économique s'accompagne nécessairement d'une réduction du chômage et d'un accroissement des recettes budgétaires.

A côté de l'Etat, les autres personnes publiques devraient opérer les mêmes progrès. Au Cameroun notamment, le Rapport du FMI d'août 2012 fait état de l'incapacité des entreprises parapubliques à satisfaire à leurs obligations de reversement de la TVA. En outre, les structures décentralisées ne disposant pas encore de tous leurs moyens peinent toujours à prélever les recettes fiscales. Il est donc hautement souhaitable que des dispositions soient prises afin que ces personnes publiques visées par l'article 3 parviennent à s'acquitter de l'obligation d'exécuter intégralement les prévisions budgétaires.

B- La couverture de « l'ensemble des dépenses »

Une particularité des finances publiques réside sur le fait que autant leur collecte est pénible autant leur utilisation délicate. Dans le but de prévenir toute prévarication, la dépense publique a été entourée par la directive d'un formalisme strict pour sa réalisation. Il a paru nécessaire de spécialiser les crédits et de séparer les ordonnateurs et les comptables. Les uns devant assurer l'exécution administrative, procédant de l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement ; les autres s'occupant de l'exécution comptable qui consiste à vérifier la régularité des opérations et des pièces préalablement à tout paiement. Ils sont chacun en ce qui le concerne responsables personnellement et même pécuniairement[112] de leur gestion. Ces règles étant du reste fort connues dans les Etats de la sous région. Cependant, la dépense publique des pays membres est aussi difficilement maîtrisée qu'elle est étroitement encadrée. Elle paraît même être la préoccupation majeure dans la gestion des finances publiques. L'on à beau espéré que les efforts de maximisation de la mobilisation des recettes puissent produire de bons résultats, mais l'inquiétude demeure quant à la gestion qui en est faite lorsqu'elles sont réunies. Ce d'autant plus que nombre de ces pays bénéficient des faveurs de la nature, notamment la manière pétrolière. Au lieu de l'utiliser avec parcimonie, ils versent plutôt dans le gaspillage. La dépense publique est donc, sans doute, le maître problème pour les pays de la sous-région. Le FMI permet de prendre la pleine mesure de la situation lorsqu'il souligne dans son rapport sur le sur le Congo en 2012 que la gestion fondamentale n'est pas le financement du développement, mais l'utilisation des ressources[113]. Ce qui explique que dans ces pays, le choix des dépenses soit souvent contesté par les citoyens, la société civile et les institutions financières internationales.

[112] Le comptable notamment.
[113] Op,cit, p.10

Hormis les indécrottables dépenses de souveraineté[114], l'on peut recenser avec le FMI un certain nombre de détails dans la gestion budgétaire. D'abord, la politique d'équité et de redistribution créditée d'une plus grande efficacité et préconisée est surclassée par les dépenses liées à la sécurité et aux infrastructures, avatars du système colonial sus-décrit. Lors de l'exercice 2011 au Tchad, l'enveloppe allouée aux dépenses de sécurité a été consommée dans sa quasi-totalité, tandis que l'exécution des dépenses consacrées à la santé, à l'éduction et à d'autres priorités sociales sont restées en retrait[115].

Au Cameroun l'Institut national de la statistique (INS) a réalisé une étude qui fait état d'un taux de couverture des services sociaux de base santé et éducation très faible. Là où on attend que soient intensifiées les dépenses d'investissement pour combler le déficit des infrastructures, l'on se rend compte qu'un ordre de priorité n'est pas souvent bien établi entre les projets, et que leur poids ne correspond pas toujours aux capacités financières et même d'exécution, dévoilant l'insincérité des prévisions budgétaires. Ce qui peut aboutir à des éléphants blancs ou alors à des dépenses surélevées par rapport aux prévisions du fait du temps mis[116]. La prévision des projets d'infrastructure devrait donc être sincère et dépouillée de toute motivation démagogique. En outre dans ces pays, le budget d'investissement est moins élevé et moins consommé que celui de fonctionnement. Il est déplorable de voir que dans un pays comme le Cameroun, les dépenses de fonctionnement sont réalisées à 88,7% et celles d'investissement à 77,1%. En fait, le budget de fonctionnement est plus manipulable que celui d'investissement, qui demande des procédures de marché publics de plus en plus rigoureuses[117]. A l'observation, les dépenses de fonctionnement non réglées concernent souvent des créances non susceptibles d'être soumises à des manœuvres de corruption, tandis que les dépenses d'investissement non exécutées tiennent aux défaillances du système des marchés publics dont les plus usuelles sont la corruption et le déficit de technicité[118].

Les Etats de la CEMAC ne vivent pas de peu. Le FMI reproche au Congo, un taux très élevé de dépenses d'équipement et une grande propension au gaspillage. Ce trait commun à tous ces pays conduit le Tchad et la Centrafrique à dépasser les dépenses inscrites au budget. Il leur est donc recommandé de limiter les gaspillages, de lisser les dépenses

[114] Voyages privés et visites officielles, cérémonies officielles, train de vie princier, équipements de pointe.
[115] Rapport FMI, 2011, p. 67
[116] Au Cameroun, la route Ayos-Bonis avait été réalisée à un montant trois fois supérieur à celui qui était prévu ; ce qui entraîne le limogeage du Ministre des Travaux Publics
[117] Surtout depuis la réforme initiée en 2011 avec la création d'un Ministère des marchés publics et les textes qui s'en étaient suivis en 2012.
[118] Le FMI recommande par exemple au Cameroun un système de marché public compétitif, rapport 2012, et au Tchad de respecter les procédures normales, rapport 2011

publiques et de les aligner sur les recettes disponibles. La sous consommation ou le dépassement des dépenses pose les problèmes de sincérité budgétaire et de performance dans l'utilisation des fonds publics.

La modernité dans la gestion de finances publiques appelle la transition d'un Etat administratif à un Etat stratège[119]. Sans s'affranchir de la saine application des textes, l'exécution des dépenses publiques devrait intégrer les facteurs d'opportunité et de coût, d'efficience et d'efficacité. Est-ce la dépense à réaliser et à quel montant ?[120] Satisfait-elle ceux qui l'ont initiées et exécutées et ceux qui en sont destinataires ?[121] Les comptes qui en résultent sont-ils exhaustifs et fiables ?[122] La qualité de la dépense publique que préconise la bonne gouvernance financière cherche à atteindre l'objectif pour lequel les crédits ont été alloués[123] dans les meilleures conditions, c'est-à-dire en utilisant exclusivement ces crédits et si possible dans un meilleur rapport qualité-prix dégageant des réserves[124]. La satisfaction à ce trinôme est un signe de performance dans l'exécution administrative qui doit être certifié par la régularité et la sincérité des comptes.

Dans les pays en voie de développement, il est plus que jamais impérieux de respecter ces normes de gestion. La réglementation commande que l'ensemble des recettes assure l'exécution de l'ensemble des dépenses. Il existe un rapport de moyens à fins entre les recettes et les dépenses ; ce, dans les conditions de totalité, d'intégralité et même d'intégrité. Au nom du principe de sincérité, les dépenses prévues doivent être celles effectuées ; ceci devant se faire dans la transparence. Le contrôle de la dépense publique est dorénavant tourné vers ces critères[125]. Dans ce système camerounais par exemple, l'on observe non seulement une densification du contrôle de régularité, avec un accent sur l'effectivité de l'exécution physico-financière[126], mais aussi une forte introduction du contrôle de qualité de plus en plus effectué par la chambre des comptes de la Cour Suprême[127]. Les dépenses doivent être intégralement couvertes par les Etats au regard de leur condition. Il y a là une obligation de résultat. Ce serait incongru de ne pas achever les crédits de santé, de logement et d'éducation alors que les

---

[119] LASSALE J-P, « De l'Etat administratif à l'Etat stratège », *RFFP*, n° 73, 2001, pp. 86-91.
[120] (MAUCOUR-ISABELLE (A), *La rénovation des pouvoirs budgétaires du parlement sous la Ve République*, Thèse, Paris, 2004, pp. 210 et s.
[121] (SAIDJ (L), « Rationaliser les choix publics »[121], les compter qui en résultent sont-ils exhaustifs et fiables ?
[122] (MUZELLEC (R), « Vers une certification des comptes de l'Etat en 2007 »[122], *Mélanges Loïc Philip*, Paris, economica, 2005, pp. 475-491.
[123] Efficacité.
[124] efficience et économie.
[125] V. BILOUNGA (S-T), *La réforme du contrôle de la dépense publique*, Thèse précitée, pp. 356 et s.
[126] *Ibid*, p. 352 et s.
[127] Voir rapport 2009 où elle fait observer au ministre des finances que le taux d'exécution du budget est un élément d'appréciation de la sincérité de cette exécution.

besoins criards relèvent de ces domaines. Il l'est tout autant en matière d'investissement au regard des éternels problèmes d'infrastructures de transport et d'énergie. Soutenir que la disposition sous analyse soit interprétée comme imposant une obligation de réalisation de toutes les dépenses publiques c'est se mettre en cohérence avec les instruments de droit international préexistants.

En effet, la Charte Africaine des Droits de l'Homme et des Peuples du 26 juin 1981 et la Déclaration des nations unies du 4 décembre 1986 consacrent le droit au développement. La reconnaissance d'un tel droit est une interpellation pour le continent africain et chacun de ses Etats à devoir sortir du sous-développement et d'assurer le bien-être de ses citoyens condition d'épanouissement de leurs droits[128]. Freiner le développement du pays en ne réalisant pas les projets d'infrastructure et en n'assurant pas le bien-être des populations constitue donc la violation d'une obligation impérative. Les conséquences sont désastreuses. Les administrations publiques ne payent pas les primes et parfois les salaires, réduisant les agents à la précarité. De même, lorsqu'elles ne règlent pas les dettes des prestataires et fournisseurs, ceux-ci s'abstiennent de continuer à les servir. Ce qui se solde par le dysfonctionnement des services publics et l'affaiblissement des entreprises ayant investi au profit d'un organisme public sans obtenir le bénéfice escompté, encore moins rentrer sur leur capital. A terme, les grèves, le chômage, l'incivisme, l'insécurité, les inégalités enlisent la situation budgétaire, économique et aussi politique du pays. La communauté économique en n'est pas sans subir les répercussions de cette situation. Raison pour laquelle sa réglementation pose des normes plus exigeantes dans la gestion des finances publiques.

[128] FLORY (-M) « L'accès aux droits fondamentaux ; le droit au développement », *in Effectivité des droits fondamentaux dans les pays de la Communauté francophone*, AUPEL/UREF, 1994, p. 133.

CONCLUSION

La gestion des finances publiques dans les pays de la CEMAC est résolument portée au changement de paradigme. A la coutume des moyens aveuglés par l'obsession de la régularité, elle entend substituer un véritable culte des résultats. L'inscription sur le marbre communautaire des normes fixant les bonnes pratiques en matière de gestion financière vient en appoint aux conditionnalités qui, dans ce cas, font l'objet d'appropriation et non d'exécution à contre cœur. L'autorité de ces normes se trouve aussi renforcée au regard des instruments qui les consacrent.

L'on s'accorderait à dire avec un auteur que ce qui n'était qu'une cognitive managériale publique devient un impératif de politique publique et surtout de politique budgétaire[129].

Cependant, le phénomène de juridicisation de ces exigences managériales n'est pas nouveau. Même sous forme de conditionnalité, celles-ci étaient contraignantes parce que leur observation était reprise pour bénéficier de la générosité des bailleurs de fonds. Elles étaient suivies par intérêt ; or cette fois ci, elles semblent adoptées par conviction, ou par prise de conscience de la discipline qu'impose la marche vers le développement. Le respect de cette discipline se veut obligatoire, les directives ayant déterminé, chose remarquable, aussi bien les résultats à atteindre par les Etats que les moyens. Il n'existe donc dans l'esprit de l'ordre juridique communautaire une obligation de bonne gestion financière « bonne gouvernance des finances publiques » qui nécessite des précisions en vue de son affirmation effective. Celle-ci devrait prendre corps avec la mise en relief sur la base de l'article 3 d'une obligation d'exécution intégrale du budget des administrations publiques. Comme des athlètes, il faudrait que les administrations publiques fassent d'abord le parcours pour ensuite apprécier le résultat, puisqu'il s'agit des budgets de mission en fonction des programmes et d'actions. L'hypothèse inverse était dirimante/invraisemblable.

Encore, faut-il fixer les contours que cette obligation engage sur le résultat et sur les moyens restés inévitablement soumise à une marge de tolérance dont on estimera le taux au maximum à 50% pour tenir compte des aléas de l'impératif budgétaire, sauf cas de force majeure, le juge de compte devant sanctionner la faute de gestion en cas de défaillance et les autorités hiérarchiques. C'est à cette pré-condition que la voie du développement, émergence tracée paraitrait réaliste.

[129] MEDE (N), *op.cit.*, p. 4.