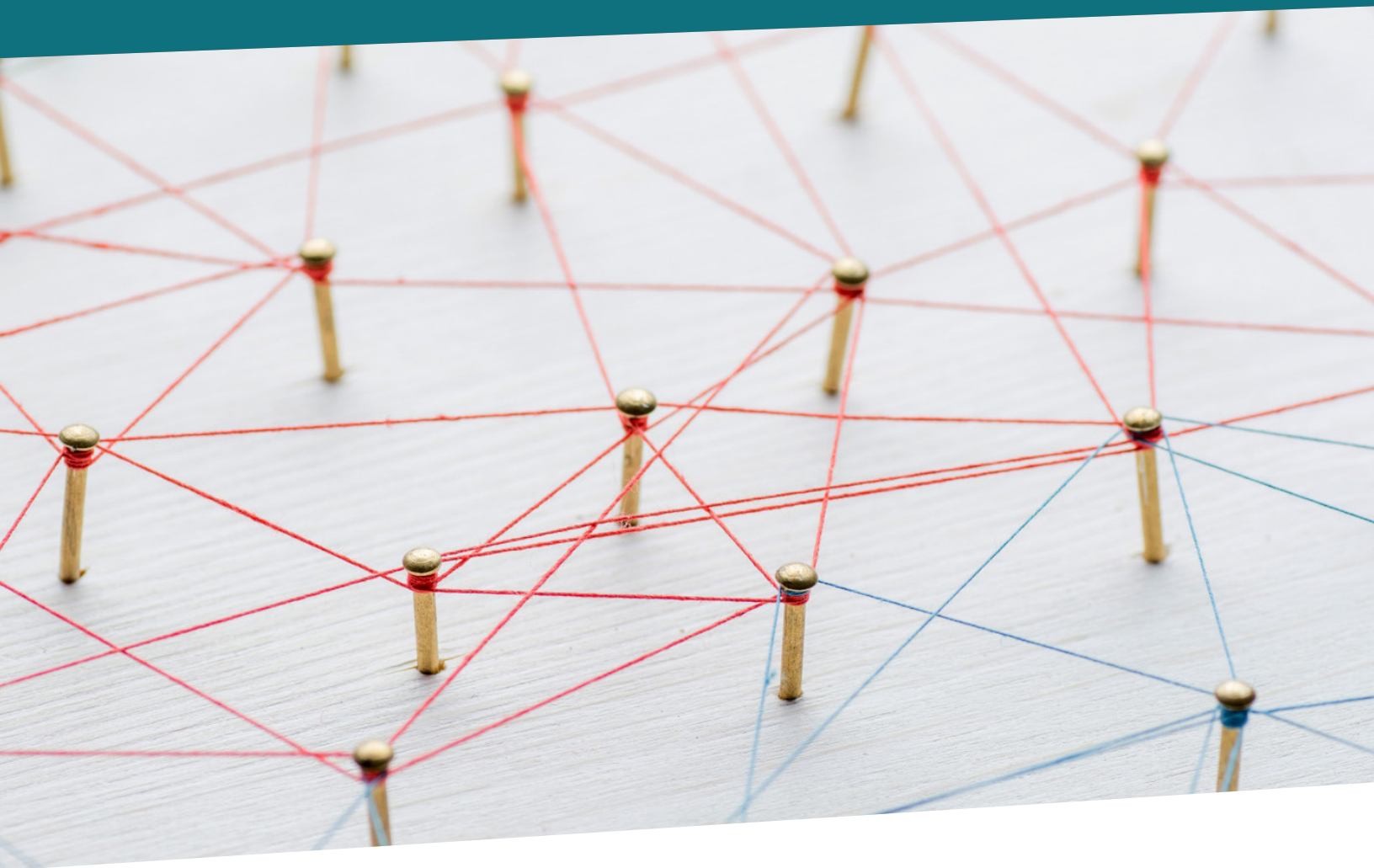


Renforcer la crédibilité budgétaire par les Audits Externes

Un manuel pour les auditeurs



United Nations

Department of
Economic and
Social Affairs



**International
Budget
Partnership**

Renforcer la crédibilité budgétaire par les audits externes

Un manuel pour les auditeurs

Pour plus d'informations :

Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies
<http://www.un.org/desa>

Division des Nations Unies pour les institutions publiques et le
gouvernement numérique
<https://publicadministration.un.org>

Partenariat budgétaire international
<https://budgetinternational.org>

Commentaires et réactions: info@internationalbudget.org; dpidg@un.org

Énoncés de mission

UNDESA

Le Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat des Nations Unies est une interface essentielle entre les politiques dans les domaines économique, social et environnemental du développement durable au niveau mondial et l'action nationale.

Le Département travaille dans trois principaux domaines interdépendants:

- i. il compile, génère et analyse un large éventail de données et d'informations économiques, sociales et environnementales sur lesquelles les États Membres de l'Organisation des Nations Unies s'appuient pour examiner les problèmes communs et faire le point sur les options de politique publique ;
- ii. il facilite les négociations des États Membres au sein de nombreux organes intergouvernementaux sur des lignes de conduite communes pour relever les défis mondiaux actuels ou émergents ;
- iii. il conseille les Gouvernements intéressés sur les moyens de traduire les cadres de politiques élaborés lors des conférences et sommets des Nations Unies en programmes au niveau des pays et, par le biais de l'assistance technique, aide à renforcer les capacités nationales.

IBP

Le Partenariat budgétaire international (IBP) s'associe à l'échelle mondiale avec des analystes budgétaires, des organisateurs communautaires et des défenseurs travaillant pour faire progresser les systèmes budgétaires publics qui fonctionnent pour les gens et non pour des intérêts particuliers. Ensemble, nous générons des données, préconisons des réformes et renforçons les compétences et les connaissances du public afin que chacun puisse avoir son mot à dire dans les décisions budgétaires qui ont un impact sur sa vie.

Clause de non-responsabilité

Les termes « pays » et « économie » utilisés dans le présent rapport désignent, selon le cas, des territoires ou des zones ; les désignations employées et la présentation du matériel n'impliquent l'expression d'aucune opinion de la part du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies concernant le statut juridique d'un pays, territoire, ville ou région ou de ses autorités, ou concernant la délimitation de ses frontières ou limites. En outre, les désignations des groupes de pays sont uniquement destinées à des fins statistiques ou analytiques et n'expriment pas de jugement sur le stade de développement atteint par un pays ou une zone particulière dans le processus de développement. La référence aux entreprises et à leurs activités ne doit pas être interprétée comme un soutien par l'Organisation des Nations Unies de ces entreprises ou de leurs activités.

Les opinions exprimées dans cette publication sont celles des auteurs et ne reflètent pas nécessairement celles des Nations Unies et du Partenariat budgétaire international ou de leur direction, ou des experts dont les contributions sont reconnues.

Coordinateurs principaux : Aránzazu Guillán Montero (UNDESA/DPIDG), Claire Schouten (IBP)

Editeur : Debby Friedman

Mise en page : Michael Pabiekun

Citation suggérée : Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies (UNDESA) et Partenariat budgétaire international (IBP), 2023. Renforcer la crédibilité budgétaire par les audits externes : un manuel pour les auditeurs, New York and Washington, D.C.t: <https://internationalbudget.org/publications/strengthening-budget-credibility-through-external-audits-a-handbook-for-auditors/>

Sites Web : <https://publicadministration.un.org>; <https://internationalbudget.org>

Remerciements

Ce manuel est le produit d'une initiative conjointe du Partenariat budgétaire international (IBP) et du Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies (UNDESA), par l'intermédiaire de sa Division des institutions publiques et du gouvernement numérique (DPIDG). Ce travail, composante d'un projet de trois ans sur le « renforcement de la crédibilité budgétaire pour la prestation de services » lancé par l'IBP en 2020, s'appuie sur une collaboration antérieure avec les institutions supérieures de contrôle (ISC). L'IBP tient à remercier la Fondation Gates pour son généreux soutien à ce projet.

Une petite équipe d'employés de l'UNDESA et de l'IBP a coordonné cet effort de grande envergure et les nombreuses contributions d'auditeurs et d'autres experts du monde entier. Aranzazu Guillán Montero a dirigé l'élaboration du cadre conceptuel du manuel et, avec Claire Schouten, a dirigé le travail, de l'organisation d'une enquête pour les ISC avec l'aide de Claire O'Donnell à la collaboration continue avec les auteurs sur les versions successives de leurs contributions. Debby Friedman a aidé à consolider, éditer et finaliser le manuel et Karla Green Dana a géré sa publication. Anjali Garg a fourni des commentaires pertinents en cours de route. David le Blanc, Lisa Ainbinder, Enkel Daljani et David Lung'aho ont soutenu l'organisation d'une réunion de revue par les experts en juin 2022 à New York. Merci au Secrétariat de l'INTOSAI d'avoir distribué l'enquête à tous ses membres ; Les ISC de trente-huit pays

ont répondu dans un court laps de temps et leurs réponses ont contribué à façonner de nombreux aspects de ce travail.

Les auteurs de ce manuel incluent :

Chapitres 1 et 2 : Aranzazu Guillán Montero (UNDESA/DPIDG), avec la contribution de Maximiliano Castillo Carrillo (Bureau du vérificateur général de la Nation argentine).

Chapitre 3 : Martin Bamulumbye et Peter Oyo Mugenyi (Bureau du vérificateur général de l'Ouganda), avec des contributions des ISC de l'Argentine, du Brésil, de la Géorgie, de l'Indonésie, du Maroc, des Philippines et de la Zambie.

Chapitre 4 : Winarno, Thopan Aji Pratama, Ramadhan Putra et Anisa (Conseil d'audit de la République d'Indonésie), avec des contributions de Cynthia Grace Matimba, Ngawa Mphande et William Chibesa (Bureau national d'audit de Zambie).

Chapitre 5 : Neemias Albert de Souza et Roberto Santos Victor (Cour fédérale des comptes du Brésil), avec des contributions des ISC de l'Argentine, de la Géorgie, du Maroc, des Philippines et de l'Ouganda.

Chapter 6 : Cora Lea A. Dela Cruz, Joséphine B. Manalo et Paul Jonel Pollicar (Commission d'audit des Philippines), avec des contributions des ISC de

l'Argentine, du Brésil, de la Géorgie, de l'Indonésie, du Maroc et de la Zambie.

Chapitre 7 : Maximiliano Castillo Carrillo et Anibal Kohlhuber (Bureau du vérificateur général de la nation argentine), avec des contributions des ISC de la Géorgie, de l'Indonésie et des Philippines.

Les autres contributeurs des ISC incluaient Mouhcine Hanoun et Abedali Ouissou (Cour des Comptes du Royaume du Maroc) ; Tsothe Karkashadze et Lasha Kelikhashvili (Bureau d'audit de l'État de Géorgie); Parishka Bhana (vérificateur général de l'Afrique du Sud); Aurich Champagne (Service de l'Auditeur général de la Jamaïque) ; et Jeff Arkin (US Government Accountability Office).

Les participants à la revue par les pairs, dont les commentaires ont permis d'améliorer le produit final, étaient :

Chapitres 1 et 2 : Lawrence Ayagiba (Vérificateur général du Ghana), Mary Ann Curet (Cour des comptes d'Aruba), Lorena Rivero del Paso (Fonds monétaire international) Sally Torbert (Partenariat budgétaire international).

Chapitre 3 : Marine Destrez et Anhela Bochi (PNUD), Sarah Markley (Bureau national d'audit de Nouvelle-Zélande) ;

Chapitre 4 : Malte Boehm and Marie Chantal Malte Boehm et Marie Chantal Ingabire (GIZ), Josephine Mukomba et Edmond Shoko

(AFROSAI-E), Autorité de responsabilité de l'État d'Égypte.

Chapitre 5 : Lasha Kelikhashvili (Bureau d'audit de l'État de Géorgie), Conseil d'audit et d'inspection de la République de Corée, Sébastien Lepers (Cour des comptes de France).

Chapitre 6 : Jenny Asman (UNICEF), Maria Joao Caldas (Court of Accounts of Portugal), Anita Gómez, Alexa González Chaves, and Nancy Campos Jimenez (General Comptroller Office of Costa Rica); and

Chapitre 7 : Guadalupe Fernandez Espinosa, Beatriz Sanchez Almendros et Alfredo Campos Lacoba (Cour des comptes d'Espagne), Julieta Izcurdia, Clara Lucarella et Francisco Rodriguez (Association civile pour l'égalité et la justice, ACIJ), Archana Shirsat (Initiative de développement de l'INTOSAI).

Des contributions importantes pour le manuel ont également été fournies par Rémi Frentz qui a compilé une étude de l'activité des ISC autour de la crédibilité budgétaire dans les pays francophones, et Claire Kelly qui a fait de même dans la région du Pacifique. Des informations précieuses ont été fournies par Srinivas Gurazada (Chef, Secrétariat PEFA); Fazeer Sheikh Rahim (Fonds monétaire international) ; Linda Bilmes (Harvard University et Comité d'experts de l'ONU sur l'administration publique) et Adil Ababou (Gates Foundation).

Liste des acronymes

AC	audit de conformité
AF	audit financier
AFROSAI	Organisation africaine des institutions supérieures de contrôle
AFROSAI-E	Organisation africaine des institutions supérieures de contrôle anglophones
AP	audit de performance
ARABOSAI	Organisation arabe des institutions supérieures de contrôle
ASOSAI	Organisation asiatique des institutions supérieures de contrôle
BDA	analyse de données volumineuses
BiH	Bosnie-Herzégovine
BOOST	bien qu'écrit en majuscules, ce portail de données budgétaires n'est pas un acronyme classique, mais vise plutôt à souligner l'élan que des données budgétaires complètes et désagrégées de qualité peuvent apporter à un pays.
BPK RI	Commission d'audit de la République d'Indonésie
CAROSAI	Organisation caribéenne des institutions supérieures de contrôle
CEPA	Comité d'experts des Nations Unies sur l'administration publique
CCE	Cour des comptes européenne
ENV	Examens nationaux volontaires
EUROSAI	Organisation européenne des institutions supérieures de contrôle des finances publiques
FGD	discussions de groupe
FMI	Fonds monétaire international
GAO	Government Accountability Office (ISC des États-Unis)
GFSM	Manuel des statistiques de finances publiques (Fonds Monétaire International)
GFP	gestion des finances publiques
GIFT	Initiative mondiale pour la transparence fiscale
IBP	International Budget Partnership
IDI	Initiative de développement de l'INTOSAI
IFI	institution financière indépendante
INTOSAI	Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques
IPSAS	Normes comptables internationales du secteur public
iSDG	Objectifs de développement durable intégrés (outil de modélisation)

ISO	Organisation internationale de normalisation
ISRE	Norme internationale sur les missions d'examen
ISC	Institution supérieure de contrôle
ISSAI	Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques
MDA	ministères, départements et agences
MoF	ministries, departments, and agencies
NPD	Plan de développement national
OBS	Enquête sur le budget ouvert
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
ODD	Objectifs de développement durable
OLACEFS	Organisation des institutions supérieures de contrôle d'Amérique latine et des Caraïbes
OSC	Organisation de la société civile
PASAI	Association des institutions supérieures de contrôle des finances publiques du Pacifique
PEFA	Dépenses publiques et gestion financière
PIB	Produit intérieur brut
SIGF	Système d'information sur la gestion financière
TCU	Cour fédérale des comptes du Brésil
TI	technologie de l'information
TIC	technologies de l'information et de la communication
UK NAO	Bureau national d'audit du Royaume-Uni
UNDESA	Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies
PNUD	Programme des Nations Unies pour le développement
UNICEF	Fonds des Nations Unies pour l'enfance

Table des matières

Énoncés de mission	03
Clause de non-responsabilité	iii
Clause de non-responsabilité	iii
Liste des acronymes	vi
Liste des annexes	11
Liste des tableaux	11
Liste des figures	12
Liste des encadrés	13
Introduction	16
L'importance d'auditer la crédibilité du budget	17
État actuel des travaux d'audit sur la crédibilité du budget	18
Aperçu du manuel	19
Chapitre 1 : Crédibilité budgétaire et gestion des finances publiques	22
1.1. Qu'entend-on par « crédibilité budgétaire » ?	22
1.2. Objectifs et processus de gestion des finances publiques (GFP)	23
1.3. Mesurer la crédibilité du budget, sa prévalence et les facteurs associés	37
1.4. Normes internationales pertinentes en matière de GFP et de gestion budgétaire	43
1.5. Outils de diagnostic et d'évaluation pertinents pour la crédibilité budgétaire	46
Chapitre 2 : Auditer la crédibilité du budget	51
2.1. Auditer la crédibilité – adopter une perspective standard ou plus large	51
2.2. Crédibilité budgétaire dans différents contextes	56
2.3. Sélection de la crédibilité budgétaire comme sujet d'audit	60
2.4. Types d'audits pour examiner la crédibilité du budget	64
2.5. Normes et processus général pour auditer la crédibilité	66
Chapitre 3 : Risques de crédibilité budgétaire au niveau de l'ensemble du gouvernement	69
3.1. Comprendre les risques de crédibilité budgétaire au niveau de l'ensemble du gouvernement	69

3.2.	Risques courants de crédibilité budgétaire au niveau de l'ensemble du gouvernement	71
3.3.	Indicateurs des risques de crédibilité tout au long du processus budgétaire	82
3.4.	Conclusion	84
Chapitre 4 : Audit de la performance du système de gestion des finances publiques		85
4.1.	Accent sur les performances du système de GFP	85
4.2.	Audit de la performance du système de GFP	92
4.3.	Combinaison d'outils d'évaluation et d'audit pour évaluer la GFP: l'expérience de la Zambie	103
4.4.	D'autres ISC font part de leurs constats, recommandations et impacts significatifs en matière d'audit	107
4.5.	Défis liés à l'audit de la performance du système de GFP	115
4.6.	Recommandations pour les ISC	118
Chapitre 5 : Audits récurrents du budget de l'État		119
5.1.	Comprendre l'approche	119
5.2.	Implications du mandat de l'ISC pour l'audit du budget de l'État ou des comptes de fin d'année	123
5.3.	Combiner les procédures d'audit dans les audits récurrents du budget	126
5.4.	Normes d'audit applicables	131
5.5.	Réaliser des audits récurrents pour évaluer et améliorer la crédibilité du budget	132
5.6.	Audits réguliers du budget – deux expériences d'ISC	142
5.7.	Principaux défis	144
5.8.	Conclusion et recommandations	146
Chapitre 6 : Évaluer les risques liés à la crédibilité du budget au niveau du programme/de l'entité		148
6.1.	Focus sur les risques de crédibilité budgétaire au niveau du programme/de l'entité Source : Auteurs du chapitre. ISC des Philippines.	148
6.2.	Évaluation des risques de crédibilité budgétaire au niveau du programme/de l'entité	159
6.3.	Défis et leçons apprises	173
Chapitre 7 : Renforcer la crédibilité budgétaire grâce aux rapports d'audit et au suivi		176
7.1.	Vers un rapport d'audit de qualité : Formulation des conclusions et des recommandations	176
7.2.	Suivi des recommandations d'audit	182
7.3.	Mobiliser les parties prenantes pour un impact maximal	188
7.4.	En conclusion	194

Bibliographie

195

Liste des annexes

- Annexe 2.1: Questions et risques sélectionnés liés à la crédibilité examinés par les ISC
- Annexe 3.1: Questions à poser sur les risques potentiels de crédibilité budgétaire au niveau de l'ensemble du gouvernement
- Annexe 4.1: Application de la méthode RIAI pour examiner la performance de la gestion des dépenses
- Annexe 4.2: Projet de matrice de conception d'audit (MCA) pour évaluer la performance de la gestion des dépenses
- Annexe 5.1: Projet de matrice de planification pour un audit complet de fin d'année
- Annex 6.1: Critères de sélection pour les audits de crédibilité budgétaire
- Annex 6.2: Liste d'auto-contrôle pour l'évaluation des risques de crédibilité budgétaire au niveau du programme/de l'entité
- Annex 7.1: Possibilités d'intégrer la crédibilité du budget dans le processus d'audit auprès des parties prenantes

Liste des tableaux

- Tableau 1.1: Sélection de réformes de la gestion des finances publiques
- Tableau 2.1: Audit via la vision standard versus vision plus large de la crédibilité du budget
- Tableau 2.2: Exemples d'approches d'audit, d'objectifs et de constatations d'audit liés à la crédibilité du budget
- Tableau 2.3: Facteurs pertinents de variation entre pays pouvant affecter la crédibilité du budget
- Tableau 2.4: Relier une constatation d'audit à la crédibilité du budget et identifier ses causes
- Tableau 2.5: Normes internationales d'audit et orientations sélectionnées pertinentes pour auditer la crédibilité du budget
- Tableau 3.1: Responsabilités du ministère des Finances et du corps législatif dans le processus budgétaire
- Tableau 3.2: Exemples d'indicateurs courants des risques pour la crédibilité budgétaire
- Tableau 4.1: Exemples d'objectifs pour un audit de la performance du système de GFP
- Tableau 5.1: Audits récurrents et tâches de l'ISC tout au long du cycle budgétaire
- Tableau 5.2: Comptes de fin d'année : Relier les objectifs d'audit et la crédibilité du budget, un exemple de l'ISC des Philippines
- Tableau 6.1: Comment le budget est débloqué, dépensé et rapporté par un programme/une entité
- Tableau 6.2: Facteurs de risque courants pour la crédibilité du budget au niveau du programme/de l'entité (et exemples d'observations)
- Tableau 6.3: Matrice illustrative des facteurs de risque

- Tableau 6.4: Sources communes d'informations sur les programmes/entités par facteur de risque de crédibilité budgétaire
- Tableau 6.5: Exemples de questions d'audit pour évaluer les risques de crédibilité budgétaire au niveau du programme
- Tableau 6.6: Exemple de constatation d'audit au niveau du programme concernant la crédibilité du budget
- Tableau 7.1: Exemples de constatations d'audit liées à la crédibilité du budget.

Liste des figures

- Figure 1.1: Aperçu des processus et des acteurs de la GFP par étape du cycle budgétaire
- Figure 1.2: Dépenses globales : ampleur de l'écart par rapport au budget approuvé
- Figure 1.3: Évolution de la crédibilité budgétaire au fil du temps, par catégorie de revenu du pays
- Figure 1.4: Parmi les piliers du PEFA, la prévisibilité et le contrôle des dépenses ont la plus forte corrélation avec la crédibilité budgétaire
- Figure 1.5: Écart moyen entre les dépenses approuvées et les dépenses effectuées de 2018 à 2020
- Figure 2.1: Diverses manières d'aborder la crédibilité du budget lors d'un audit
- Figure 2.2: Les ISC peuvent examiner la crédibilité du budget à travers différents types d'audits
- Figure 2.3: Aperçu du processus d'audit
- Figure 3.1: Risques courants liés à la crédibilité budgétaire au niveau de l'ensemble du gouvernement
- Figure 4.1: Fréquence dans l'échantillon des travaux d'audit sur la performance du système de GFP, par étape budgétaire
- Figure 4.2: Aperçu du cadre d'évaluation de la GFP de l'AFROSAI-E
- Figure 5.1: Type de travail d'audit effectué par les ISC lors des audits budgétaires de fin d'année
- Figure 6.1: Champ des sujets couverts au chapitre 6
- Figure 6.2.1: Sélection du sujet d'audit : activités principales
- Figure 6.2.2: Comprendre le sujet de l'audit (pré-étude) : principales activités
- Figure 6.2.3: Conception de l'audit : principales activités
- Figure 6.2.4: Exécution de l'audit : principales activités
- Figure 6.3: Processus générique pour relier les preuves, les conclusions et les recommandations
- Figure 7.1: Contrôle et suivi des recommandations d'audit en l'Afrique du Sud
- Figure 7.2: Des formes de plus en plus riches de l'engagement des ISC avec la société civile

Liste des encadrés

- Encadré 1.1: Budgétisation par programme et budgétisation axée sur les performances
- Encadré 1.2: Fixer des limites légales strictes aux ajustements des budgets approuvés
- Encadré 1.3: Transition vers un système de comptabilité d'exercice aux Tonga
- Encadré 1.4: Dispositions institutionnelles pour soutenir les objectifs traditionnels de la GFP
- Encadré 1.5: La hausse de l'inflation ajoute des défis aux auditeurs et à la crédibilité du budget
- Encadré 1.6: Suivi des lois nationales sur le transfert ou la dépense des fonds sans approbation du législateur
- Encadré 1.7: La comptabilisation des dépenses liées à la COVID et son impact sur la crédibilité du budget
- Encadré 1.8: Les écarts par rapport au budget sont-ils expliqués ?
- Encadré 1.9: Utilisation des normes budgétaires internationales par les ISC
- Encadré 1.10: Normes internationales pour un budget sain
- Encadré 1.11: Extraits de deux des dix principes de haut niveau de GIFT relatifs à la crédibilité budgétaire
- Encadré 1.12: Un exemple du type de données trouvées dans la base de données BOOST

- Encadré 2.1: La définition standard de la crédibilité budgétaire à des fins d'audit
- Encadré 2.2: Une vision plus large de la crédibilité du budget à des fins d'audit
- Encadré 2.3: La difficulté de relier l'exécution du budget à la performance
- Encadré 2.4: Questions que les ISC doivent se poser lorsqu'elles considèrent l'opportunité et la manière de donner la priorité à la crédibilité du budget
- Encadré 2.5: Ghana : prise en compte de la crédibilité budgétaire dans les audits des comptes publics
- Encadré 2.6: Exemples d'entités/programmes pouvant convenir à des audits intégrant la crédibilité budgétaire
- Encadré 2.7: Examiner les aspects de la crédibilité du budget à travers différents types d'audits
- Encadré 2.8: Les avantages de combiner différentes pratiques et informations d'audit

- Encadré 3.1: Des prévisions de recettes et de dépenses peu fiables entraînent une mauvaise affectation des ressources
- Encadré 3.2: Décryptage des causes systémiques du manque de fiabilité des prévisions de recettes et de dépenses
- Encadré 3.3: Un mauvais alignement de la budgétisation sur les cadres de planification à long terme peut entraver les efforts de réalisation des ODD
- Encadré 3.4: L'approbation tardive du budget crée des risques pour la crédibilité du budget
- Encadré 3.5: Les amendements législatifs peuvent affecter la crédibilité du budget
- Encadré 3.6: Les pressions politiques peuvent affecter l'exécution et la crédibilité du budget
- Encadré 3.7: Crédibilité budgétaire dans le contexte de la COVID-19
- Encadré 3.8: Le manque de transparence budgétaire contribue aux risques pour la crédibilité budgétaire

- Encadré 3.9: Crédibilité du budget et qualité des indicateurs de performance
- Encadré 3.10: Appels à un renforcement législatif des exigences en matière de déclaration des dépenses pour renforcer la crédibilité du budget
- Encadré 4.1: Un aperçu du cycle budgétaire et des parties prenantes concernées en Indonésie
- Encadré 4.2: L'ISC du Pérou applique le cadre PEFA pour évaluer la crédibilité du budget
- Encadré 4.3: Les commentaires des citoyens peuvent également éclairer le choix du sujet d'audit
- Encadré 4.4: Exemples d'objectifs d'audit pour évaluer la performance des processus de GFP
- Encadré 4.5: Élaboration de critères d'audit pour évaluer l'efficacité et la qualité de la gestion des dépenses
- Encadré 4.6: Utilisation de l'analyse des mégadonnées dans l'audit de la performances de la GFP
- Encadré 4.7: ISC de l'Indonésie : Constatations de l'audit sur la gestion des dépenses à l'aide du cadre de budgétisation basé sur la performance
- Encadré 4.8: Documents examinés pour évaluer la performance de la GFP en Zambie
- Encadré 4.9: ISC de l'Indonésie – Préparation du budget : Conclusions, recommandations et impacts des audits de la GFP
- Encadré 4.10: ISC des Philippines – Exécution du budget : Conclusions, recommandations et impacts des audits de la GFP
- Encadré 4.11: ISC du Yémen – Comptabilité et rapports : Conclusions, recommandations et impacts des audits de la GFP
- Encadré 5.1: Les caractéristiques des audits du budget de l'État ou des comptes de fin d'année
- Encadré 5.2: Avantages des audits récurrents du budget
- Encadré 5.3: Périodicité des audits budgétaires récurrents du budget par les ISC
- Encadré 5.4: ISC du Maroc : mandatée pour effectuer un audit annuel complet
- Encadré 5.5: Type de travail d'audit effectué par les ISC interrogées lors des audits annuels du budget
- Encadré 5.6: Audit des états financiers annuels par l'ISC de l'Argentine
- Encadré 5.7: Sources potentielles d'informations sur le système de GFP
- Encadré 5.8: Facteurs critiques à prendre en compte lors de la planification d'un audit récurrent du budget
- Encadré 5.9: Facteurs critiques à prendre en compte lors de l'exécution d'un audit récurrent du budget
- Encadré 5.10: Stratégie de communication du Government Accountability Office des États-Unis

- Encadré 6.1: Les facteurs de risque au niveau de l'ensemble du gouvernement peuvent affecter la mise en œuvre du programme
- Encadré 6.2: Exemples de programmation budgétaire
- Encadré 6.3: Un exemple de règlement sur la gestion financière du budget d'une entité
- Encadré 6.4: L'ISC de l'Inde signale le financement hors budget et la nécessité de sa transparence

- Encadré 6.5: Exemples d'influence de l'exécutif et du pouvoir législatif dans la préparation du budget et la planification des programmes
- Encadré 6.6: Une note sur la budgétisation basée sur la performance
- Encadré 6.7: Détermination des domaines de recherche pour un audit de conformité du budget au niveau de l'entité en Bulgarie
- Encadré 6.8: Matrice des critères de décision pour déterminer les sujets d'audit pour la crédibilité du budget

- Encadré 7.1: Analyse des causes profondes
- Encadré 7.2: La société civile peut contribuer à simplifier les rapports d'audit pour un public plus large
- Encadré 7.3: Lignes directrices pour la rédaction des conclusions et recommandations SMART relatives à la crédibilité du budget
- Encadré 7.4: Le concept de matérialité est important lors de la hiérarchisation des conclusions et des recommandations d'audit
- Encadré 7.5: De plus en plus, les ISC et la société civile s'unissent pour s'informer mutuellement de leurs priorités
- Encadré 7.6: Concertation avec l'entité auditée pour obtenir les meilleurs résultats – un exemple de l'ISC des Philippines
- Encadré 7.7: A propos de la communication et de la collaboration avec la société civile - un exemple de la Sierra Leone
- Encadré 7.8: La société civile utilise les rapports d'audit pour induire le changement – un exemple du Sri Lanka
- Encadré 7.9: Exemples d'impacts positifs des audits de la performance du système de GFP par les ISC
- Encadré 7.10: Trois ISC expliquent comment elles utilisent des outils électroniques à des fins de suivi
- Encadré 7.11: La collaboration entre ISC et OSC en Argentine a amélioré les résultats du secteur de la santé
- Encadré 7.12: L'ISC du Ghana collabore avec la société civile pour renforcer l'impact de l'audit
- Encadré 7.13: L'ISC de Colombie et les OSC collaborent dans le cadre d'une pratique d'audits articulés
- Encadré 7.14: L'ISC du Népal formalise un processus pour travailler avec les OSC

Introduction

Le budget est l'un des documents publics les plus importants produits par un gouvernement, exprimant ses priorités et ses engagements. C'est l'endroit où un gouvernement propose le montant des revenus qu'il prévoit de lever et comment il prévoit d'utiliser ces fonds pour répondre aux besoins concurrents de la nation, du renforcement de la sécurité à l'amélioration des soins de santé en passant par la réduction de la pauvreté. Compte tenu de ses vastes implications pour les citoyens, le budget devrait faire l'objet d'un examen et d'un débat à grande échelle.¹

Les budgets nationaux sont censés fournir une feuille de route pour la prestation efficace de services publics et la réalisation d'objectifs nationaux à long terme tels que les objectifs de développement durable (ODD). Lorsque le gouvernement met en œuvre ses plans de recettes et de dépenses tels qu'approuvés par la législature, son budget est considéré comme crédible.² Mais lorsque ce n'est pas le cas et que les budgets ne sont pas crédibles, la confiance dans les institutions publiques diminue, l'intégrité des fonds publics est compromise et le risque de corruption augmente. En reconnaissance de l'importance de la crédibilité budgétaire pour des institutions efficaces, responsables et transparentes, un indicateur dédié - 16.6.1 - est inclus dans le cadre mondial d'indicateurs pour

suivre les progrès des ODD au niveau mondial.³

Des recherches récentes indiquent que la déviation des budgets nationaux est un problème répandu et important et entrave les progrès sur les principales priorités sociales et économiques. Plusieurs facteurs contribuent aux problèmes de crédibilité budgétaire. Outre les problèmes techniques - tels que des prévisions de recettes erronées, des systèmes de passation des marchés défaillants ou des politiques inadéquates pour contrôler les transferts de fonds - le rôle du financement externe ainsi que des considérations politiques et institutionnelles sont pertinents dans de nombreux pays.

Pour compliquer le problème, lorsque des écarts

¹Joel Friedman, 2006. A Guide to Tax Work for NGOs. International Budget Partnership (IBP).

²Voir le chapitre 1, section 1.1, et le chapitre 2, section 2.1, sur la définition standard de la crédibilité budgétaire.

³L'indicateur 16.6.1 mesure les dépenses publiques primaires en proportion des budgets approuvés à l'origine (par secteur, codes budgétaires ou similaires). Voir <https://unstats.un.org/sdgs/metadata/files/Metadata-16-06-01.pdf>

budgétaires se produisent, ils ne sont souvent pas correctement pris en compte. De nombreux pays ne fournissent pas d'explications ou fournissent trop peu de détails essentiels.⁴ Des écarts budgétaires répétés en l'absence de justifications adéquates minent davantage la confiance dans la capacité d'un gouvernement à élaborer des plans réalistes et à respecter ses engagements.⁵

Compte tenu de leur rôle essentiel dans l'audit des finances publiques, les institutions supérieures de contrôle (ISC) sont particulièrement bien placées pour évaluer les écarts budgétaires, signaler leurs conséquences et enregistrer toutes les justifications. Cependant, la littérature sur la gestion des finances publiques (GFP) est peu abondante sur la façon dont les ISC contribuent à comprendre et à évaluer la crédibilité budgétaire. Ce manuel vise à combler cette lacune en offrant un aperçu pratique des travaux d'audit existants liés à la crédibilité budgétaire dans différentes régions et pour divers modèles d'ISC, en fournissant des conseils spécifiques et des exemples pratiques pour aider les ISC à faire avancer ces efforts.

L'importance d'auditer la crédibilité du budget

Les ISC ont un rôle important à jouer pour renforcer la mise en œuvre des ODD et veiller à ce que le budget d'un pays reste sur les rails. Vérifier et rendre compte de la légalité et de l'exactitude des comptes publics, ainsi que de la crédibilité des budgets, peut être déterminant pour que

les gouvernements tiennent leurs promesses en matière de développement durable.⁶ Les audits peuvent améliorer la crédibilité du budget de plusieurs manières :

- **Les audits permettent d'évaluer le respect des engagements internationaux et des normes internationales et d'améliorer les systèmes de gestion des finances publiques (GFP).** Comme le reflètent l'ODD16 et les normes budgétaires internationales existantes, les gouvernements ont pris des engagements liés à la crédibilité de leurs budgets. Ces engagements impliquent de prendre des mesures au niveau national, y compris la promulgation de lois, la définition des responsabilités et le renforcement des systèmes de GFP. Étant donné que ces actions se déroulent au niveau national, il est du mandat des ISC d'évaluer les gouvernements sur ces questions.
- **Les audits permettent d'identifier et d'examiner les causes et les impacts des problèmes de crédibilité budgétaire.** Les budgets gouvernementaux affectent considérablement la vie des gens, en particulier ceux qui en ont le plus besoin. Les écarts budgétaires peuvent avoir un impact négatif sur la réalisation des objectifs stratégiques nationaux à long terme et sur la qualité de la prestation de services publics. Les citoyens s'attendent à ce que les gouvernements tiennent leurs engagements. Les audits peuvent aider à déterminer les facteurs qui expliquent ces manquements au

⁴Jason Lakin and Guillermo Herrera, 2019, "Explain that to us: how governments report on and justify budget deviations" IBP, <https://internationalbudget.org/publications/how-governments-report-and-justify-budget-deviations/>

⁵Jason Lakin, 2018, "Assessing the quality of reasons in government budget documents" IBP, <https://internationalbudget.org/publications/assessing-reasons-in-government-budget-documents/>

⁶Cette activité a été particulièrement importante dans le contexte de la pandémie, compte tenu du volume des ressources publiques mobilisées pour les plans de secours et les plans de relance. Pour des exemples de réponses des ISC en matière de contrôle au cours de cette période, voir IBP, 2021, Managing COVID funds. The accountability gap, Washington DC, IBP, May, at <https://internationalbudget.org/covid/> and UN-INTOSAI, 2021, Working during and after the pandemic: building on the experience of SAIs for strengthening effective institutions and achieving sustainable societies, 25th UN-INTOSAI Symposium, June 2021, at https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/un_int_symposia/reports_un_int_symp/en/EN_25_Symp_2021_report.pdf

contrat, à comprendre si les raisons invoquées pour ces écarts sont justifiées et à discerner les impacts que ces écarts peuvent avoir sur différents groupes ou secteurs de politique publique.

- **Les recommandations d'audit peuvent conduire à des améliorations du processus budgétaire et de l'exécution des ressources budgétaires aux niveaux agrégé et sectoriel.**
Les écarts budgétaires – à la fois au niveau global des dépenses et dans la composition des dépenses – se produisent pour diverses raisons. Un rapport d'audit, en tant que résumé d'une évaluation indépendante et fondée sur des preuves, peut faire la lumière sur les causes des risques de crédibilité du budget et inclure des recommandations aux gouvernements pour y remédier. La mise en œuvre de ces recommandations est cruciale pour améliorer l'exécution et la crédibilité du budget.
- **Les rapports d'audit peuvent sensibiliser à la crédibilité du budget tant à l'intérieur qu'à l'extérieur du gouvernement** et montrer comment cela affecte la réalisation des objectifs et politiques publiques nationaux, la prestation de services publics et la performance du système de GFP. Les rapports d'audit – qui devraient être rendus publics – peuvent également mettre en évidence les forces et les faiblesses du gouvernement et d'entités publiques spécifiques en matière de renforcement de la crédibilité budgétaire.

État actuel des travaux d'audit sur la crédibilité du budget

La crédibilité budgétaire a fait l'objet d'une attention accrue ces dernières années, mais reste un sujet nouveau. Un effort supplémentaire de recherche, à la fois multi-pays et par le biais d'études de cas approfondies, est nécessaire pour mieux comprendre ses moteurs afin d'assurer une prestation de services essentielle et efficace. Un plus grand nombre d'audits externes - en particulier ceux qui traitent explicitement des questions de crédibilité et diffusent les conclusions aux entités gouvernementales, aux parlements, aux experts, aux médias, à la société civile et au grand public – permettrait d'attirer une attention accrue sur la crédibilité des budgets gouvernementaux. Cela pourrait aider à évaluer l'action gouvernementale et encourager les changements de cap, si nécessaire.

Les ISC sont conscientes des problèmes de crédibilité budgétaire - 74 % des 27 répondants à une enquête ISC de 2021 l'ont identifié comme un problème important dans leur pays⁷ - et nombre d'entre elles abordent des problèmes connexes dans leur travail (82 % des répondants à la même enquête).⁸ Dans plusieurs pays, les ISC produisent déjà une variété de rapports d'audit qui aident à comprendre la crédibilité du budget dans des entités et programmes gouvernementaux spécifiques et l'étendue et les causes des écarts budgétaires. Le travail des ISC dans ce domaine aide également à analyser les tendances plus

⁷Cette enquête de 2021 (27 répondants) a été menée pour un rapport antérieur l'année précédant l'enquête UNDESA/IBP SAI de 2022 (38 répondants) qui a fourni des informations clés supplémentaires pour ce manuel.

⁸Aránzazu Guillán Montero, 2021. Respecter les engagements. Comment les institutions supérieures de contrôle peuvent renforcer la crédibilité budgétaire par l'intermédiaire d'audits externes, Washington DC, IBP. (<https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/sai-budget-credibility-march-2021.pdf>)

larges des systèmes de GFP qui créent des risques pour la crédibilité budgétaire.

Cependant, les ISC ne procèdent pas systématiquement à des évaluations complètes de la crédibilité du budget, en particulier au niveau agrégé. Bien que les audits identifient souvent des facteurs communs associés aux risques de crédibilité budgétaire, ils ne les relient pas nécessairement aux écarts budgétaires agrégés. En outre, certains audits se contentent d'identifier les dépassements ou les sous-dépenses sans analyse supplémentaire pour comprendre leur impact sur la réalisation des objectifs de politique publique et les résultats de développement.⁹

Plusieurs facteurs peuvent expliquer ces conclusions :

1. une compréhension limitée de ce que la crédibilité budgétaire signifie pour une ISC et de la manière dont elle peut être opérationnalisée pour les auditeurs ;
2. le manque de sensibilisation sur la manière dont le travail traditionnel d'une ISC appuie l'évaluation budgétaire et sur ce que signifie mener une évaluation de la crédibilité budgétaire ;
3. l'absence de normes d'audit sur les évaluations de la crédibilité budgétaire ;
4. insuffisance ou manque d'accès aux informations budgétaires pertinentes en temps opportun ; et
5. le calendrier et les processus différents des diverses pratiques d'audit (étant donné que les problèmes de crédibilité budgétaire se retrouvent dans différents types d'audits)

rendent difficile la combinaison des informations d'audit dans une évaluation de la crédibilité budgétaire au niveau national.

En règle générale, les ISC indiquent qu'elles ont pour mandat de vérifier la crédibilité du budget, selon une enquête de 2022 auprès des membres de l'INTOSAI.¹⁰ Cependant, le choix d'inclure ou non des audits liés à la crédibilité budgétaire dans le plan d'audit annuel et l'orientation et l'approche précises pour effectuer ce genre de travail seront influencés par le mandat de l'ISC, ses structures institutionnelles, ses priorités et ses ressources. Reconnaissant les différences entre les situations des ISC, ce manuel explore différentes approches de l'audit de la crédibilité budgétaire et s'appuie sur l'expérience des ISC dans différents pays. Chaque approche a des implications sur la méthodologie d'audit, y compris le type de pratique d'audit, la définition des objectifs d'audit, les critères et les outils d'audit spécifiques à utiliser.

Aperçu du manuel

Ce manuel est destiné à aider les ISC à déterminer si et comment un audit lié à la crédibilité du budget est pertinent et gérable dans leurs contextes respectifs. À cette fin, le manuel présente un éventail d'approches et d'exemples qui peuvent servir de référence aux auditeurs et aider à faire progresser les efforts visant à renforcer la contribution des ISC à la crédibilité budgétaire.

⁹Idem.

¹⁰Quatre-vingt-deux pour cent des 38 ISC ayant répondu à l'enquête UNDESA/IBP de 2022 ont indiqué qu'elles avaient pour mandat d'auditer la crédibilité du budget.

Les deux premiers chapitres présentent le cadre conceptuel et analytique du manuel :

- **Le chapitre 1** introduit le concept de crédibilité budgétaire dans le contexte du système plus large de gestion des finances publiques (GFP) et met en évidence les normes et outils internationaux pertinents.
- **Le chapitre 2** opérationnalise le concept de crédibilité budgétaire du point de vue de l'ISC et identifie les dimensions pertinentes qui peuvent aider à délimiter la portée du concept pour les auditeurs, compte tenu des différences entre les pays. Le chapitre réfléchit aux considérations stratégiques pour sélectionner la crédibilité du budget comme sujet d'audit et donne un aperçu des normes et des processus d'audit de la crédibilité du budget. L'annexe 2.1 fournit des exemples de problèmes et de risques liés à la crédibilité budgétaire examinés par les ISC.

Les chapitres suivants couvrent différentes approches que les ISC peuvent suivre pour auditer la crédibilité du budget et s'appuient sur les expériences des ISC de différentes régions pour aider les auditeurs à comprendre ce que le travail implique :

- **Le chapitre 3** fournit des orientations sur la manière d'identifier et d'évaluer les risques de crédibilité budgétaire tout au long du cycle budgétaire au niveau de l'ensemble de l'administration. L'annexe 3.1 propose des questions pour sonder les risques de

crédibilité budgétaire au niveau de l'ensemble de l'administration.

- **Le chapitre 4** se concentre sur l'expérience des ISC en matière d'audit de la performance du système de GFP. Ces audits reposent sur une approche de performance et/ou de conformité. L'annexe 4.1 et l'annexe 4.2 proposent respectivement des exemples de la méthode RIAS (risque, impact, vérifiabilité, importance) et une matrice de conception d'audit, pour planifier une évaluation de la performance du système de GFP.
- **Le chapitre 5** fournit des orientations sur l'audit du budget de l'État ou des comptes de fin d'année sur une base régulière. Ces audits récurrents appliquent une approche financière et de conformité au cycle budgétaire annuel. Ils peuvent inclure une analyse au niveau du programme et de l'entité et, dans quelques exemples, peuvent également incorporer des éléments de performance. L'annexe 5.1 fournit un exemple de matrice de planification d'audit, un outil utile lors de l'organisation d'un audit examinant la crédibilité du budget.
- **Le chapitre 6** examine l'audit des risques de crédibilité budgétaire au niveau d'entités ou de programmes. Ces audits sont de type performance, financier et/ou de conformité et sont menés séparément des audits de l'exécution du budget de l'Etat. L'annexe 6.1 propose des critères de sélection pour l'audit de la crédibilité du budget et l'annexe 6.2 fournit une liste d'autocontrôle pour

guider les auditeurs dans l'évaluation des risques de crédibilité du budget au niveau de programmes ou d'entités.

Le chapitre de conclusion complète l'analyse présentée dans les chapitres précédents en se concentrant sur une phase spécifique et cruciale du processus d'audit :

- **Le chapitre 7** se concentre sur le suivi des recommandations d'audit, illustrant différentes manières dont les ISC peuvent travailler avec les parties prenantes pour encourager les entités publiques à mettre en œuvre des mesures correctives qui renforceront de manière significative la crédibilité du budget. Ce chapitre met également l'accent sur les aspects essentiels

d'un rapport d'audit solide pour y parvenir. L'annexe 7.1 suggère des moyens d'intégrer la crédibilité du budget dans le processus d'audit tout en renforçant l'engagement des parties prenantes.

Chapitre 1 : Crédibilité budgétaire et gestion des finances publiques

Alors que les pays se concentrent de plus en plus sur la mise en œuvre de politiques visant à atteindre les objectifs de développement durable (ODD), l'attention se porte souvent sur le déficit de financement auquel les gouvernements sont confrontés pour respecter leurs engagements. On ne se pose pas assez de questions sur la capacité du gouvernement à gérer et dépenser efficacement les ressources dont il dispose déjà – ou prétend disposer.¹¹

Ce chapitre introduit le concept de crédibilité budgétaire et donne un aperçu des objectifs et des processus de gestion des finances publiques (GFP). Après avoir expliqué comment la crédibilité budgétaire est généralement évaluée et passé en revue les recherches récentes sur l'étendue et les déterminants de la crédibilité, ce chapitre présente également les normes internationales et les outils de diagnostic pertinents pour la crédibilité budgétaire que les auditeurs peuvent trouver utiles dans leur travail.

1.1. Qu'entend-on par « crédibilité budgétaire » ?

La définition standard de la crédibilité budgétaire fait référence à la capacité du gouvernement à atteindre ses objectifs en matière de recettes et de dépenses au cours de l'exercice financier. Ces objectifs doivent être explicites dans le budget approuvé par le pouvoir législatif et promulgué dans la loi.¹² Lorsque les dépenses publiques s'écartent du budget approuvé, cette action est décrite comme suit :

¹¹Paolo de Renzio, Jason Lakin, and Chloe Cho, 2019. Budget Credibility Across Countries: How Deviations are Affecting Spending on Social Priorities, IBP. sur <https://internationalbudget.org/publications/budget-credibility-across-countries/>

¹²Voir les fiches d'information de l'International Budget Partnership sur la crédibilité budgétaire. sur [Fact sheet on budget credibility](#)

- **Sous-utilisation:** si les dépenses réelles sont inférieures à ce qui a été alloué dans le budget, ou
- **Dépassement:** si les dépenses réelles sont supérieures à ce qui était alloué dans le budget.

Le budget d'un pays peut être sous-utilisé ou surutilisé au niveau agrégé – c'est-à-dire globalement – ou dans un domaine ou un secteur spécifique du budget (par exemple, dans l'agriculture, l'éducation, la défense, etc.), ou les deux. Lorsqu'un transfert de dépenses entre secteurs se produit après l'approbation du budget, la composition du budget est modifiée et, dans un tel cas, la crédibilité de la composition du budget est affectée. Ainsi, en théorie, un budget national pourrait être crédible dans son ensemble, alors que ses dépenses de composition seraient considérablement différentes de ce qui était prévu. (Voir la figure 1.5 à la fin de ce chapitre pour des exemples d'écarts dans les dépenses sectorielles.)

Les mesures de l'étendue et de la prévalence de la crédibilité budgétaire dans la section 1.3 ainsi que les normes internationales et les outils d'évaluation présentés dans les sections 1.4 et 1.5 sont tous construits autour de cette définition de la crédibilité budgétaire. Toutefois, au chapitre 2 et dans d'autres parties de ce manuel, l'analyse examine également la manière dont les auditeurs peuvent évaluer la crédibilité budgétaire de manière plus large afin d'examiner les nombreux facteurs et risques qui l'influencent.

1.2. Objectifs et processus de gestion des finances publiques (GFP)

Qu'est-ce que la GFP ?

La gestion des finances publiques (GFP) fait référence à la manière dont les gouvernements gèrent les ressources publiques (à la fois les recettes et les dépenses) pour atteindre les objectifs économiques et sociaux nationaux. Il s'agit de processus définis par un large ensemble de règles et de réglementations qui régissent la gestion des ressources publiques – c'est-à-dire la mobilisation des recettes, l'allocation des fonds publics à diverses activités, les dépenses effectivement consacrées à ces postes et la comptabilisation des fonds dépensés.¹³

Les systèmes de GFP sont intégrés et influencés par le contexte plus large des institutions nationales, des systèmes bureaucratiques et des processus politiques, qui varient selon les pays. La GFP comprend une variété de dispositions institutionnelles. Par exemple, alors que la plupart des pays disposent d'une certaine forme d'institution d'audit externe qui vérifie les comptes du gouvernement, il existe différents modèles d'institutions supérieures de contrôle (ISC) (judiciaires, collégiales/conseil d'administration, Westminster) avec des mandats différents. Malgré les différences contextuelles, certains processus des systèmes de GFP sont similaires d'un pays à l'autre, comme décrit dans la section suivante.

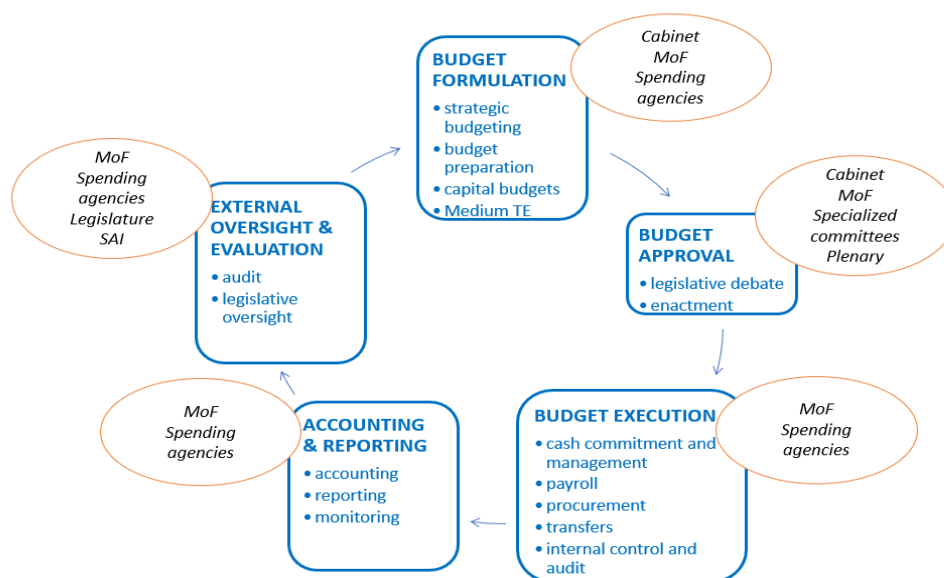
¹³Rebecca Simson, Natasha Sharma, and Imran Aziz, 2011. "Un guide de la littérature sur la gestion des finances publiques. Pour les praticiens des pays en développement", décembre, Londres, Overseas Development Institute.

Processus et activités de GFP

Les processus de GFP sont généralement structurés et décrits autour du cycle budgétaire.

Chacune des étapes du cycle budgétaire peut être subdivisée en processus et activités clés impliquant différentes parties prenantes.¹⁴ (Figure 1.1.)

Figure 1.1. Aperçu des processus et des acteurs de la GFP par étape du cycle budgétaire



Source: A. Guillán Montero, 2023.

Formulation budgétaire

Un nouveau cycle budgétaire commence avec la planification gouvernementale de l'utilisation des ressources pour l'année à venir. De nombreux pays commencent la formulation du budget par une phase de budgétisation stratégique, également appelée « phase prébudgétaire », pour garantir que le budget est préparé en tenant dûment compte des politiques budgétaires, des plans stratégiques

et des projections macroéconomiques et budgétaires adéquates.¹⁵ Cela implique de traduire les objectifs politiques en objectifs financiers, compte tenu des conditions économiques et sociales attendues. Des prévisions de revenus et des estimations de dépenses sont produites. De nombreux pays tentent de produire des estimations pluriannuelles, et certains utilisent ce processus pour générer des budgets de programme ou de performance. (Encadré 1.1.)

¹⁴Chapter 3 elaborates on the roles and responsibilities of the Ministry of Finance and the legislature.

¹⁵Matt Andrews, Marco Cangiano, Neil Cole, Paolo de Renzio, Philipp Krause, and Resnaud Seligmann, 2014. "This is PFM," Center for International Development, Working Paper No. 285, July, Harvard University.

Box 1.1. Program and performance budgeting

La budgétisation par programme est une méthode d'organisation et de classification du budget en fonction de programmes ayant des objectifs partagés.

La budgétisation axée sur les performances introduit des incitations à la performance à travers différentes approches (par exemple, en prenant en compte les objectifs et les indicateurs de performance dans le processus budgétaire). Elle est souvent introduite en combinaison avec des cadres de dépenses à moyen terme et s'appuie généralement sur une structure de budget par programme. (Voir également l'encadré 6.6 sur la budgétisation basée sur les performances.)

Source : Simson, Sharma et Aziz. 2011.

La préparation du budget implique l'assemblage et la finalisation de la proposition budgétaire qui sera soumise au pouvoir législatif, la présentation des plans de recettes, de dépenses et de financement pour l'ensemble du gouvernement pour la période budgétaire à venir. La proposition de budget est généralement produite sur une base annuelle et doit contenir au moins les éléments suivants : un cadre macroéconomique et des prévisions de recettes ; une discussion sur les priorités budgétaires, les dépenses prévues et les résultats passés ; une perspective à moyen terme ; et des détails sur le financement budgétaire, la dette et la situation financière du gouvernement.¹⁶ Les postes du projet de budget sont classés selon la nature des flux financiers. Certains pays utilisent des catégories économiques, d'autres des unités administratives ou des fonctions et programmes spécifiques, et d'autres encore des domaines de performance.

De nombreuses entités participent à ce processus,

mais le ministère des Finances joue un rôle central, en produisant des projections et en collaborant avec les entités pour évaluer leurs demandes de dépenses.

Les lois et réglementations de chaque pays précisent comment les documents budgétaires doivent être préparés, par qui, quand (échéanciers spécifiés), et avec quel contenu.¹⁷ Conformément aux normes internationales, les budgets doivent être complets, transparents et réalistes.

Approbaton du budget

Avant que le budget ne soit approuvé, la proposition de budget est analysée et débattue au sein de l'Assemblée législative. Parfois, le législateur propose des amendements. Les pouvoirs d'amendement du pouvoir législatif varient selon les pays. La base sur laquelle le budget est approuvé (par exemple, par poste budgétaire, programme) est essentielle pour

¹⁶ Simson, Sharma, and Aziz, 2011.

¹⁷ Le Code de transparence fiscale : <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/Code2019.pdf>

les exigences et les normes en matière de responsabilisation et de reporting. Le budget est finalement promulgué en loi par le pouvoir législatif, une action qui autorise ensuite l'exécutif à lever des recettes et à dépenser des ressources.

Exécution budgétaire

L'exécution budgétaire est l'ensemble des processus par lesquels les gouvernements mettent en œuvre les propositions incluses dans le budget.

Contrôle des dépenses : À ce stade du cycle budgétaire, exercer un contrôle serré et bien défini des dépenses devient la composante essentielle de la gestion des finances publiques. Variant selon les pays, la conception du contrôle des dépenses peut comprendre jusqu'à sept étapes :¹⁸

1. autorisation de dépenses;
2. répartition de l'autorisation pour des périodes spécifiques et des unités de dépenses ;
3. réservation de fonds (moins fréquente) ;¹⁹
4. engagement de fonds pour toutes les dépenses, y compris la paie et des achats spécifiques ;
5. vérification (ou certification) des livraisons ;
6. ordre de paiement (autorisation de paiements spécifiques) ; et
7. paiement.²⁰

Expenditure control frameworks differ greatly among countries – in terms of complexity, specific control measures, allocation of authority and

Les cadres de contrôle des dépenses diffèrent considérablement d'un pays à l'autre – en termes de complexité, de mesures de contrôle spécifiques, d'attribution des pouvoirs et des responsabilités, de degré de centralisation, etc. – et ces variations sont largement influencées par les traditions administratives.

Un défi majeur consiste à gérer le flux de ressources afin de garantir que les fonds soient disponibles à temps pour faire face aux obligations de paiement tout en empêchant l'accumulation d'arriérés, en réduisant le besoin d'emprunts publics et en maximisant le rendement des soldes de trésorerie. De nombreux gouvernements utilisent un compte du Trésor unique où toutes les recettes publiques sont déposées avant leur allocation aux fins de dépenses,²¹ tandis que d'autres gèrent les fonds publics sur des comptes bancaires distincts.

Les gouvernements utilisent généralement des ressources importantes pour payer les frais de personnel de la fonction publique et pour acheter des biens et des services. Par conséquent, les systèmes de GFP incluent des processus d'achat de biens et de services ainsi que des processus de gestion des ressources humaines, c'est-à-dire le paiement des salaires, des indemnités et des pensions des fonctionnaires.

Gérer les modifications apportées en cours de cycle au budget approuvé: le ministère des Finances est responsable du suivi et de la gestion des réaffectations budgétaires en cours d'année dues à des circonstances imprévues ou d'autres

¹⁸ Sailendra Pattanayak, 2016. Expenditure Control: Key Features, Stages, and Actors. IMF Technical note. p. 6-8. Voir <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1602a.pdf>

¹⁹ Some countries (par exemple l'Espagne, le Portugal et la France) incluent cette étape pour réserver des fonds pour une dépense spécifique pour laquelle aucun engagement légal n'a encore été émis.

²⁰ Simson, Sharma, and Aziz, 2011.

²¹ Andrews et al., 2014.

facteurs. Des changements substantiels apportés au budget devraient nécessiter un supplément budgétaire ou autre disposition prescrite pour obtenir l'approbation du Parlement.

« Le budget doit être exécuté tel qu'il a été formulé et autorisé avec le moins d'écart possible, mais il doit être possible de s'adapter aux circonstances changeantes (par exemple, des événements véritablement inattendus) en modifiant le budget si nécessaire au cours de l'année. Les modifications budgétaires au cours de l'année sont effectuées conformément aux

processus légalement prescrits (par exemple, virements, réserves pour imprévus et budgets supplémentaires ou révisés), de manière transparente et d'une manière qui favorise les objectifs choisis par les gouvernements.»²²

Dans les pays où les règles de GFP accordent aux dirigeants une plus grande marge de manœuvre lors de l'exécution du budget sans contrôle législatif, des dépenses insuffisantes ou excessives importantes sont possibles et peuvent affecter la fourniture de biens et de services. (Encadré 1.2)

Encadré 1.2. Fixer des limites légales strictes aux ajustements des budgets approuvés

L'évaluation des dépenses publiques et de la responsabilité financière (PEFA) (voir section 1.5) comprend un indicateur (n° 18.4) permettant de déterminer s'il existe « des règles claires... pour les ajustements budgétaires en cours d'année par l'exécutif... [et si] les règles fixent des limites strictes ». sur l'étendue et la nature des modifications et sont respectées dans tous les cas.

Les ISC peuvent jouer un rôle essentiel en surveillant et en vérifiant si l'exécutif respecte ou non ces règles lors de l'exécution du budget.

Source : Indicateur PEFA 18.4, p 132 : https://www.pefa.org/sites/pefa/files/news/files/16_08_30-Fieldguide_0.pdf

Les processus de contrôle interne sont conçus pour garantir le respect des règles et procédures établies et la réalisation des objectifs fixés. L'audit interne fournit des informations sur les domaines de risque, pour lesquels les contrôles font défaut et le non-respect des politiques et règles de

gestion peut compromettre la réalisation des objectifs.

Comptabilité et reporting

Cette phase implique l'enregistrement interne,

²² Pattanayak, 2016. FMI. Expenditure Control: Key Features, Stages, and Actors. p. 4.

la classification et la synthèse des transactions financières pour garantir le respect des règles budgétaires et démontrer que les fonds publics sont utilisés aux fins prévues.

Alors que de nombreux pays disposent encore de systèmes de comptabilité de caisse, dans lesquels les transactions sont enregistrées uniquement lorsque les espèces sont reçues ou décaissées, d'autres sont en train de passer

à des systèmes de comptabilité d'exercice, qui prennent en compte les transactions lorsqu'elles se produisent et enregistrent ainsi les passifs et les actifs.²³ Entre ces deux systèmes, il existe une variété de systèmes intermédiaires qui intègrent des éléments de comptabilité d'exercice. L'Indice international de responsabilité financière du secteur public suit la répartition des pays utilisant un système comptable ou l'autre dans leur carte d'impact mondial.

Encadré 1.3. Transition vers un système de comptabilité d'exercice aux Tonga

Les Tonga sont en train de passer d'un système de comptabilité de caisse à un système de comptabilité d'exercice. Il s'agit d'une étape importante vers l'amélioration de la crédibilité budgétaire du pays, car elle donne une image plus complète de la situation financière du pays en intégrant des évaluations réalistes des actifs et des passifs de l'État. L'audit des Comptes publics de 2020 a recommandé des systèmes et des processus pour faciliter cette transition.

Source : Claire Kelly 2021, « Synthèse des résultats pour les ISC du Pacifique », rapport de consultation pour le projet de manuel sur la crédibilité budgétaire.

Les rapports financiers visent à améliorer la conformité et à permettre l'évaluation de la performance du gouvernement. La compilation de ces rapports implique l'extraction et la présentation des données du système comptable de manière à faciliter l'analyse. Les gouvernements produisent divers rapports tout au long de l'exercice financier et après la fin de la période budgétaire. Il existe des normes internationales tant pour la production que pour la publication des rapports financiers annuels.²⁴

La nécessité de contrôler les résultats des dépenses a conduit à la mise en place de systèmes gouvernementaux de suivi et d'évaluation qui produisent des rapports sur la performance financière et non financière. La performance non financière peut être mesurée au niveau des produits, des résultats et des impacts. Il existe différents outils, méthodes et approches pour suivre la performance non financière. Les gouvernements doivent définir des indicateurs et des systèmes solides pour suivre leurs progrès par rapport aux objectifs de politique publique,

²³ Voir <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-International-Public-Sector-Accountability-Index.pdf> p 4.

²⁴ L'Enquête sur le budget ouvert évalue dans quelle mesure chaque pays met huit documents budgétaires clés à la disposition du public : la déclaration prébudgétaire ; la proposition de budget de l'exécutif ; le budget adopté ; le « budget des citoyens » ; les rapports en cours d'année ; l'évaluation de milieu d'année ; le rapport de fin d'année ; et le rapport d'audit. Voir <https://internationalbudget.org/open-budget-survey/>

partager ces informations avec leurs citoyens et utiliser ces informations pour affiner, ajuster ou planifier en conséquence.

Contrôle externe

Les gouvernements sont tenus de soumettre leurs rapports financiers annuels à des organismes indépendants pour audit externe et reddition de comptes à la fin de chaque cycle budgétaire. Les ISC jouent un rôle essentiel en assurant le contrôle du processus budgétaire. Selon leur type, les ISC font rapport au pouvoir législatif ou, si elles sont dotées de pouvoirs juridictionnels, peuvent imposer directement des sanctions ou des corrections. Les informations produites par les ISC peuvent également être utilisées par la société civile et d'autres parties prenantes pour promouvoir la reddition de comptes et les mesures correctives.

Objectifs du système de GFP

Traditionnellement, les systèmes de GFP sont censés soutenir la réalisation de trois objectifs principaux (encadré 1.4):²⁵

- **Discipline budgétaire globale** : lorsque les niveaux agrégés de recettes et de dépenses publiques sont conformes aux objectifs de déficit budgétaire et ne génèrent pas des niveaux d'emprunt public insoutenables.
- **Efficacité allocative** : où les ressources publiques sont allouées aux priorités stratégiques convenues et réaffectées des priorités moindres aux priorités supérieures.
- **Efficacité opérationnelle** : lorsque le rapport qualité-prix maximum dans la fourniture des services est atteint.

²⁵ Secrétariat PEFA (Dépenses publiques et responsabilité financière), sd « Introduction: What is PFM and why it is important? », Washington D.C., PEFA Secretariat; Andrew Lawson, 2015. "Public Financial Management", Professional Development Reading Pack, No. 6, GSDRC; Mark Miller, Tom Hart, and Sierd Hadley, 2021. "Public finance and service delivery. What's new, what's missing, what's next?" ODI Working Paper 607, London, Overseas Development Institute.

Encadré 1.4. Dispositions institutionnelles pour soutenir les objectifs traditionnels de la GFP

Discipline budgétaire globale

- Des règles budgétaires agrégées sont mises en place.
- Des limites sur les dépenses totales sont établies avant que les propositions de dépenses individuelles ne soient prises en compte.
- Les dépenses totales doivent être conformes à ces limites.
- Des limites sont fixées pour le moyen terme et les décisions budgétaires sont prises dans un cadre de dépenses à moyen terme.

Efficacité allocative

- Des limites de dépenses sont établies pour les secteurs ou les portefeuilles, et les ministres sont encouragés à réaffecter dans ces limites.
- Les propositions de réaffectation doivent être fondées soit sur des résultats d'évaluation de l'efficacité des programmes, soit sur des plans visant à évaluer les initiatives de politique publique.

Efficacité opérationnelle

- Les coûts de fonctionnement sont soumis à des limites, mais les gestionnaires ont toute latitude pour utiliser ces ressources, notamment en reportant les fonds inutilisés ou en dépensant d'avance une petite partie des coûts de fonctionnement de l'année suivante.
- Les résultats budgétisés sont spécifiés à l'avance et les résultats réels sont comparés aux objectifs.
- Les coûts sont imputés (idéalement selon la méthode de la comptabilité d'exercice) aux activités qui en sont responsables.

Source : Simson, Sharma et Aziz, 2011, adapté de Schick 1998.

Plus récemment, les experts s'accordent sur le fait que des objectifs supplémentaires sont également essentiels, notamment :

- **La transparence et la reddition de comptes** demande que le système de GFP suive une procédure régulière, rende les informations
- **L'équité, la soutenabilité, l'efficacité, et l'inclusion** devraient être des principes directeurs dans tout le système.²⁷

accessibles au public en temps opportun et applique des freins et contrepoids pour garantir la responsabilité;²⁶ et

²⁶ Lawson, 2015.

²⁷ Paolo de Renzio and Jason Lakin, 2019. "Reframing public finance. Promoting justice, democracy, and human rights in government budgets", IBP. <https://internationalbudget.org/publications/reframing-public-finance-promoting-justice-democracy-human-rights-in-government-budgets/>

Certains auteurs ont souligné que ces objectifs communément convenus ne sont que partiellement influencés par le système de GFP.²⁸ Par exemple, la discipline budgétaire est influencée par des modèles de recettes et de dépenses prudents et crédibles, mais aussi par des changements dans le processus décisionnel ou par les rentes tirées des ressources naturelles, entre autres facteurs. Par conséquent, ils suggèrent de se concentrer sur les impacts directs du système de GFP pour évaluer sa fonctionnalité. De ce point de vue, des systèmes de GFP performants permettraient d'atteindre quatre objectifs :

- Prise de décision prudente et santé financière durable, manifestées par :
 - o Des décisions abordables en matière de dépenses (déficit, niveaux d'endettement et remboursement de la dette).
 - o La gestion de la dette publique (informations sur ce qui est dû, paiements effectués à temps).
 - o Des déficits, dette, trésorerie et obligations qui ne menacent pas la solvabilité ou la stabilité économique.
- Flux de ressources et transactions fiables et efficaces menant à des résultats et à une prestation de services effectifs, notamment :
 - o Les fonds sont fournis aux organismes dépensiers en temps opportun et selon les montants convenus.
 - o Les salaires sont payés dans les délais.
 - o Les arriérés sont faibles, voire inexistants.
- o Les biens et services sont acquis comme prévu, à une qualité et à un prix appropriés.
- o Les contrats sont payés à temps.
- o Le financement pour les projets d'investissement est disponible à temps et aux montants convenus.
- o La corruption et les pertes en cas de non-performance sont minimales.
- Responsabilité institutionnalisée qui enregistre les opérations financières de manière fiable et en temps opportun afin qu'elles puissent être soumises à un contrôle :
 - * Tous les flux financiers sont enregistrés.
 - * Les rapports financiers sont complets, opportuns et accessibles, et permettent de comparer les dépenses réelles et les décisions budgétaires.
 - * Les fonds sont collectés, gérés et dépensés aux fins prévues, dans le respect des lois et réglementations et dans le respect du rapport qualité-prix.
 - * Les préoccupations soulevées par l'assurance indépendante sont discutées de manière transparente par les représentants des citoyens et font l'objet d'un suivi et de corrections en temps opportun par l'exécutif.
- Crédibilité budgétaire, qui se manifeste par :
 - * Des budgets complets et réguliers qui donnent une expression contraignante aux priorités et aux

²⁸ Andrews et al., 2014.

- plans du gouvernement en matière de finances publiques.
- * Les politiques de mobilisation des revenus suivies et les performances de recouvrement reflètent les propositions et les prévisions.
 - * Les dépenses constatées reflètent les promesses inscrites dans le budget, tant au niveau agrégé qu'au niveau des allocations détaillées.

Les audits externes peuvent évaluer la réalisation de tous ces objectifs du système de GFP, y compris la crédibilité du budget, et examiner si les dispositions institutionnelles en place contribuent à la réalisation de ces résultats. (Chapitre 4.) Il convient de noter que le premier point sous la rubrique « Crédibilité budgétaire » ci-dessus est plus pertinent pour une vision plus large de la crédibilité budgétaire qui est discutée plus en détail au chapitre 2.

Réformes de la GFP

Les pays introduisent des réformes de la GFP pour améliorer les performances et la fonctionnalité des systèmes de GFP, souvent avec le soutien des organisations internationales. Ces réformes tendent à s'appuyer sur les résultats des méthodologies et outils d'évaluation (voir section 1.5) qui évaluent les systèmes de GFP en fonction de leur degré de conformité aux bonnes pratiques internationales, de la qualité de leurs processus et de leurs performances dans certains domaines. En conséquence, les réformes de la GFP ont tendance

à s'articuler autour d'un ensemble commun d'interventions. Le tableau 1.1 résume certains des principaux domaines de réforme de la GFP introduits au fil des ans.

Le débat sur la réforme de la GFP s'est concentré sur le choix des pratiques à introduire et la séquence des réformes.²⁹ Même si certains soutiennent que les gouvernements des pays à revenu faible ou intermédiaire doivent se concentrer sur les bases des systèmes de GFP avant d'entreprendre des réformes plus avancées,³⁰ s'efforcer de respecter les normes internationales, même sur « les bases » des systèmes de GFP, permettra d'éviter des problèmes dans les étapes ultérieures.³¹

Le succès des réformes de la GFP dépendra en fin de compte de l'environnement plus large dans lequel elles seront introduites. Toutes les réformes de GFP ne sont pas bien adaptées aux problèmes, aux capacités et aux réalités institutionnelles et politiques locales.³² Différents contextes nationaux nécessitent des solutions institutionnelles différentes. Un travail davantage axé sur les pays et une meilleure compréhension du fonctionnement des systèmes dans chaque pays peuvent soutenir des réformes plus efficaces de la GFP. Les ISC, à travers leurs travaux d'audit, jouent un rôle essentiel en fournissant des informations sur les goulots d'étranglement et les raisons pour lesquelles ils surviennent au niveau national.

²⁹ Simson, Sharma, and Aziz, 2011; UNDESA, 2021. "CEPA Strategy Guidance Note on Fiscal and Budget Transparency", novembre, New York, Nations Unies.

³⁰ Miller, Hart, and Hadley, 2021.

³¹ Sailendra Pattanayak, Racheeda Boukezia, Yasemin Hurcan, and Ramon Hurtado, 2022. How to Build Cash Management Capacity in Fragile States and Low-Income Developing Countries. IMF. <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2022/03/01/How-to-Build-Cash-Management-Capacity-in-Fragile-States-and-Low-Income-Developing-Countries-498003>

³² Par exemple, les réformes qui affectent les ressources qui passent par le budget ordinaire, dans certains contextes, peuvent contribuer aux risques de crédibilité du budget. Par exemple : une règle budgétaire introduite au Brésil en 2000 a peut-être créé des incitations à déplacer des ressources hors budget ou en dehors du processus budgétaire ordinaire pour éviter un nouveau plafond de dépenses. (D'après une discussion technique sur le projet de manuel, juin 2022, New York.)

Tableau 1.1. Sélection de réformes de la gestion des finances publiques

DOMAINE DE RÉFORME	Description
Cadre budgétaire et cadres de dépenses à moyen terme	Exercices de budgétisation stratégique pluriannuels visant à créer de meilleurs liens entre les politiques et les plans et les prévisions de recettes et de dépenses.
Règles fiscales	Contraintes durables sur la politique budgétaire, par exemple, règles visant à limiter les dépenses, la dette et les déficits.
Processus formalisés de préparation du budget	Réformes concentrées sur la formalisation et la structuration du processus de préparation du budget (par exemple, calendriers budgétaires, prévisions).
Systèmes de classification budgétaire	Codifier et classer les postes budgétaires selon leur nature économique, administrative, fonctionnelle ou programmatique.
Budgétisation par programme ou basée sur les performances	Modifications du système de classification budgétaire en fonction des objectifs stratégiques ou des résultats anticipés et modifications des processus d'allocation des ressources, de comptabilisation des flux de ressources (pour assurer un lien entre les allocations réelles de ressources et les objectifs de performance) et d'appropriation par les législatures.
Agences indépendantes de recouvrement des recettes	Améliorer la transparence et l'efficacité de l'élaboration des politiques de mobilisation des ressources et du recouvrement des recettes en créant des bureaux des recettes et des douanes indépendants et en rationalisant les politiques et processus des taxes et droits de douane.
Comptes uniques du Trésor	Réformes visant à introduire des comptes uniques qui centralisent les stocks et les flux financiers au sein des gouvernements, garantissant que les recettes sont centralisées et que les paiements sont également consolidés.
Systèmes intégrés d'information sur la gestion financière (SIIGF)	Automatisation des processus de gestion financière, commençant généralement par la comptabilité et le reporting, afin de rationaliser les procédures et de réduire les risques de corruption. Nécessite généralement une réforme des processus existants et de nouvelles compétences en ressources humaines.
Marchés publics	Réformes visant à promouvoir des processus d'appel d'offres transparents et des marchés publics concurrentiels et à accroître l'efficacité et l'efficacités des marchés publics.
Gestion des ressources humaines	Réformes visant à favoriser un recrutement compétitif et des systèmes de fonction publique fondés sur le mérite. Réformes de la paie. Création de systèmes pour suivre le nombre de personnes travaillant dans les gouvernements.
Contrôle interne, audit et suivi	Introduction ou renforcement des contrôles internes. Introduction de lois, d'unités et de processus d'audit interne. Mécanismes de suivi axés sur la performance et/ou la conformité.

DOMAINE DE RÉFORME	Description
Comptabilité et reporting	Réformes visant à renforcer les activités de comptabilité et de reporting, notamment en normalisant les plans comptables et en professionnalisant la fonction comptable, ainsi qu'en formalisant les procédures de comptabilité et de gestion de trésorerie.
Renforcement des capacités du pouvoir législatif	Réformes pour garantir du temps aux législateurs pour évaluer les propositions budgétaires (par exemple, réformes du calendrier budgétaire), pour améliorer la capacité d'analyse budgétaire (par exemple, création de bureaux du budget) et pour surveiller l'exécution du budget.
Réformes de l'audit externe et de la responsabilité	Définir ou renforcer le rôle des entités indépendantes responsables de l'assurance et du contrôle. Une tendance récente est la création de conseils fiscaux indépendants (CFI) – certaines ISC jouent ce rôle.
Transparence et participation au niveau du budget et des dépenses	Améliorer la disponibilité des informations sur les processus budgétaires pour les rendre plus ouverts au contrôle du public et pour que des contrôles et contreponds adéquats puissent être établis.

Source : Basé sur Andrews et al. 2014, p. 8-9.

GFP et prestation de services ³³

Ces dernières années, une attention croissante s'est portée sur la manière dont les systèmes de GFP peuvent contribuer plus efficacement à l'amélioration de la prestation des services publics. Les recherches sur les effets de la GFP dans des secteurs spécifiques, en particulier dans le secteur de la santé, ont conduit à des appels au renforcement des outils de diagnostic (tels que le PEFA³⁴) pour mettre en évidence les contraintes

qui nuisent à la prestation de services.

En conséquence, une attention plus minutieuse est portée aux facteurs susceptibles de limiter la GFP en matière de prestation de services. D'une part, lors de la formulation du budget, comment mieux tenir compte des complexités de l'allocation et de l'utilisation finale en aval des recettes publiques dans la prestation de services. Par exemple, dans le secteur de la santé, cela peut impliquer d'essayer de structurer les budgets des programmes de différentes manières (par exemple, par programme de maladie).

³³ Cette section est basée sur Simson, Sharma, and Aziz, 2011.

³⁴ Voir les sections 1.4 et 1.5.

Sur un autre front, la délégation du pouvoir de dépenser au sein du système gouvernemental peut être essentielle à la fois pour la GFP et la prestation de services. Les questions portent sur (a) l'opportunité et la manière de décentraliser le contrôle des ressources à différentes étapes de l'exécution du budget, et (b) comment l'impact final est affecté lorsqu'un plus large éventail d'acteurs et de processus, en dehors du ministère des Finances et du pouvoir législatif, sont impliqués. Pour certains pays ou secteurs, cela peut nécessiter d'impliquer davantage les gouvernements infranationaux et d'autres acteurs locaux dans le contrôle des dépenses publiques

tout au long de la chaîne de prestation de services.³⁵

Là encore, il est important de reconnaître la nature contextuelle des systèmes de GFP et la nature politique des réformes de la GFP. En outre, il peut s'avérer délicat de prendre en compte les compromis et les tensions entre les différents objectifs du système de GFP – par exemple, fournir des budgets prévisibles et fiables aux ministères de tutelle et aux unités de prestation de services tout en gardant le contrôle des dépenses globales et de l'inflation dans une économie incertaine. (Encadré 1.5)

Encadré 1.5. La hausse de l'inflation ajoute des défis aux auditeurs et à la crédibilité du budget

Inversant la tendance à une inflation faible ou en baisse au cours des deux dernières décennies, une accélération significative et généralisée de la hausse des prix au cours des deux dernières années affecte non seulement les pays émergents ou à faible revenu, qui sont plus vulnérables aux chocs exogènes, mais également les économies plus développées. En effet, selon les prévisions du Fonds monétaire international (FMI), l'inflation mondiale a atteint 8,8 % en 2022, le niveau le plus haut depuis 1996, et devrait encore se situer à 6,6 % en 2023.³⁶ En outre, sur les 192 pays pour lesquels le FMI a fait une estimation pour 2022, 36 pays connaîtraient une augmentation des prix à deux chiffres et aucun d'entre eux ne connaîtrait de déflation, contrairement à ce qui s'est produit, par exemple, en 2019, où seulement 16 pays ont connu une inflation à deux chiffres et 16 autres pays ont connu une déflation.

L'inflation peut accroître considérablement les risques pesant sur la crédibilité du budget. D'une part, l'inflation gêne et ajoute de la variabilité aux projections économiques sur lesquelles se fondent les prévisions budgétaires, en particulier, mais pas exclusivement, celles des recettes fiscales, avec pour conséquence la variabilité de la disponibilité effective des ressources. En outre, lors de l'exécution du budget, la hausse soutenue et généralisée des prix affecte les processus d'achats et d'embauche des entités publiques ainsi que l'exécution des contrats. Des révisions périodiques sont nécessaires pour

³⁵ NYU/ODI, 2021. "An inter-governmental perspective on managing public finances for service delivery", Mai, New York, NYU-Wagner.

³⁶ IMF, 2022. Mise à jour des Perspectives de l'économie mondiale : un horizon sombre et plus incertain. <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2022/07/26/world-economic-outlook-update-july-2022>

adapter et ajuster les contrats à la hausse des prix, une difficulté qui s'aggrave lorsque l'événement inflationniste est inattendu. Les renégociations des contrats peuvent se traduire par une allocation de fonds plus importante nécessitant une réaffectation budgétaire sans impact sur les dépenses totales mais affectant la production de biens publics, ou par une expansion des dépenses totales pour assurer la fourniture des services initialement prévus dans le budget.

L'inflation affecte également les activités de contrôle. Les statistiques sur l'exécution budgétaire doivent être ajustées pour les rendre comparables, ce qui ajoute une source supplémentaire d'incertitude et d'erreur à l'analyse. De plus, la persistance de l'inflation nécessite de passer d'un modèle d'évaluation des états financiers basé sur des « valeurs historiques » à un autre modèle appelé « monnaie homogène », en appliquant³⁷ le mécanisme dit d'« ajustement à l'inflation » pour rendre comparables les chiffres de différentes périodes. Ceci doit être pris en compte par le commissaire aux comptes. De plus, comme mentionné ci-dessus, une inflation élevée entraîne des modifications de la valeur des contrats initiaux et, par conséquent, une nouvelle reconnaissance économique de la part du fournisseur. Ces modifications doivent être prises en compte dans le développement des audits de conformité et dans la dimension économique des audits de performance.

En bref, les auditeurs doivent intégrer la dynamique inflationniste dans leur travail d'audit et prendre en compte ses effets lorsqu'ils effectuent différents types d'audits.

D'autres facteurs pouvant affecter la prestation de services incluent la relation entre la GFP et d'autres systèmes, tels que la gestion des ressources humaines ou le modèle de régulation de la performance du secteur public, les différents rôles que jouent les ministères sectoriels et la capacité des ministères sectoriels.

En résumé, l'amélioration des dépenses publiques consacrées à la prestation de services nécessite de prendre en compte à la fois les questions techniques et le contexte institutionnel et politique plus large d'un pays. Diverses parties prenantes ont des intérêts différents et concurrents qui influencent l'allocation et

l'utilisation des ressources. Les changements budgétaires, les réformes de la GFP et les approches en matière de prestation de services sont influencés par les structures décisionnelles et ont un impact sur les différentes parties prenantes et leurs intérêts. Par conséquent, une compréhension approfondie de la dynamique des systèmes de GFP et de la prestation de services dans un pays est nécessaire. Grâce à des audits externes, les ISC peuvent fournir des informations pertinentes à la fois sur la performance des systèmes de GFP et sur les programmes et entités de prestation de services.

³⁷ NIIF 29 – Informations financières dans les économies hyperinflationnistes.

1.3. Mesurer la crédibilité du budget, sa prévalence et les facteurs associés

La crédibilité budgétaire, telle qu'elle est généralement définie, est directement liée à l'exécution du budget.³⁸ Les budgets sont considérés comme crédibles lorsque les gouvernements collectent et dépensent des fonds conformément aux budgets approuvés par la loi. Mais à quel moment un écart par rapport au plan approuvé devient-il un problème de crédibilité ?

Mesurer la crédibilité budgétaire : Trois dimensions des écarts budgétaires peuvent être examinées : (1) les écarts dans les dépenses, (2) les écarts dans les recettes et (3) les écarts dans la composition des dépenses.³⁹ La méthodologie des dépenses publiques et de la responsabilité financière, largement connue sous le nom de « PEFA », est devenue la norme reconnue pour

les évaluations de la GFP.⁴⁰ Le PEFA établit comme meilleure pratique de référence de ne pas dépasser un écart de 5 pour cent des dépenses entre le budget approuvé et le budget exécuté (sous-utilisation ou dépassement) au niveau agrégé et de composition des dépenses (3 pour cent pour les fonds de réserve). La meilleure pratique en matière de variation des revenus consiste à se situer entre 97 et 106 pour cent du plan au niveau agrégé et à ne pas s'écarter de plus de 5 pour cent de l'objectif du plan au niveau de la composition.⁴¹

De nombreuses lois sur la GFP ou les lois budgétaires fixent des seuils qui limitent la mesure dans laquelle l'exécutif peut s'écarter du budget global ou par poste ou dépenser des revenus supplémentaires au cours de l'exercice budgétaire sans autorisation préalable du pouvoir législatif. De telles lois contribuent à maintenir la crédibilité budgétaire (encadré 1.6).

Encadré 1.6. Suivi des lois nationales sur le transfert ou la dépense de fonds sans approbation du législateur

L'Enquête biennale sur le budget ouvert (OBS) du Partenariat budgétaire international (IBP) évalue les pratiques des pays sur les questions suivantes :

- OBS Q115. L'exécutif demande-t-il l'approbation du pouvoir législatif avant de transférer des fonds entre les unités administratives qui reçoivent un financement explicite dans le budget adopté, et est-il légalement tenu de le faire ?
- OBS Q116. L'exécutif demande-t-il l'approbation du pouvoir législatif avant de dépenser les recettes excédentaires (c'est-à-dire des montants supérieurs à ceux initialement prévus) qui pourraient devenir disponibles au cours de la période d'exécution du budget, et est-il légalement tenu de le faire ?

³⁸ Voir le chapitre 2 pour une discussion plus approfondie sur l'audit non seulement des éléments concrets de la crédibilité budgétaire, mais également des facteurs qui les affectent.
³⁹ Paolo de Renzio and Chloe Cho, 2020. "Exploring the determinants of budget credibility" <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/determinants-of-budget-credibility-june-2020.pdf>

⁴⁰ <https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-framework>

⁴¹ Voir également le chapitre 2, encadré 2.1.

La Colombie, le Costa Rica, la République Dominicaine, le Pérou, le Rwanda, la République de Corée, le Sri Lanka, la Thaïlande et le Viet Nam font partie des pays qui ont obtenu de bons résultats sur cette mesure en 2021.

Source: Voir https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/2021-01-14-2021-OBS-Guide-and-Questionnaire_Final-ENGLISH.pdf pour la méthodologie OBS et <https://internationalbudget.org/open-budget-survey/country-results> pour les résultats par pays.

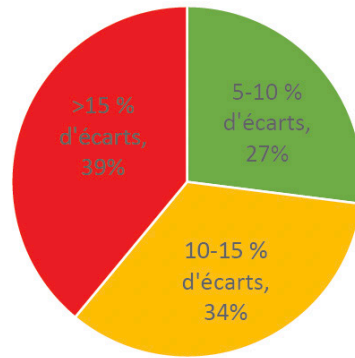
Recherches récentes : Une étude menée par l'IBP sur 35 pays de niveaux de revenus différents donne une idée de l'ampleur des écarts budgétaires. En moyenne, la sous-utilisation du budget national annuel agrégé a atteint près de 10 pour cent sur l'ensemble du groupe, soit bien au-dessus du seuil d'écart de 5 pour cent fixé par les normes PEFA. La sous-utilisation des ressources était encore plus élevée dans les pays à faible revenu, où elle atteignait en moyenne environ 14 pour cent au total. Lorsque la sous-utilisation des ressources touche des secteurs sociaux ou économiques clés, comme la santé ou l'agriculture, elle peut avoir des conséquences considérables sur la vie des gens.⁴²

Dans d'autres recherches récentes menées par les services du FMI, les données de 152 pays pour la période 2005-2020 ont montré des différences significatives entre les pays en termes d'écart des dépenses globales par rapport au budget approuvé. Alors que 27 % des pays présentaient des écarts compris entre 5 et 10 pour cent, 34 % des pays affichaient des écarts compris entre de 10 à 15 pour cent, et 39 % avaient des écarts budgétaires supérieurs à 15 pour cent. Certains pays ont amélioré la crédibilité de leurs budgets au fil du temps, tandis que d'autres ont régressé, et ces résultats varient selon les groupes de revenus.⁴³

⁴² de Renzio, Lakin et Cho, 2019.

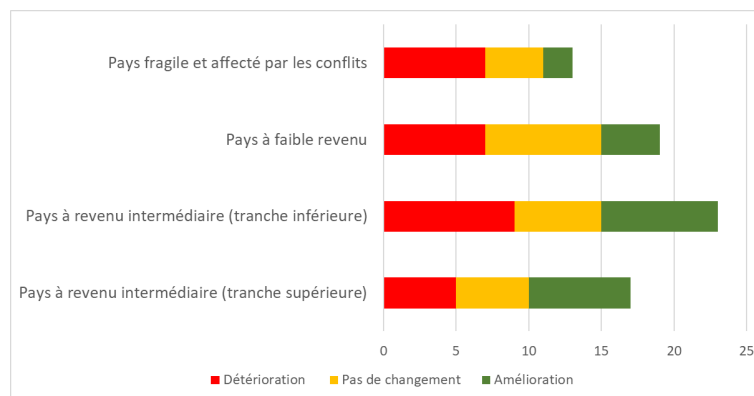
⁴³ Présentation de Fazeer Rahim, FMI, lors de la réunion sur le « Manuel sur la contribution des ISC au renforcement de la crédibilité budgétaire par le biais des audits externes » (New York, 14-17 juin 2022).

Figure 1.2. Dépenses globales : ampleur de l'écart par rapport au budget approuvé



Source : Fazeer Rahim, FMI (2022), basé sur les données PEFA de 152 pays de 2005 à 2020.

Figure 1.3. Évolution de la crédibilité budgétaire au fil du temps, par catégorie de revenu du pays



Source : Fazeer Rahim, FMI (2022), sur la base des données des évaluations PEFA répétées.

Facteurs affectant la crédibilité budgétaire :

Expliquer les déterminants des différences entre les pays en termes de crédibilité budgétaire est complexe. De multiples facteurs expliquent les défis et les risques en matière de crédibilité budgétaire, notamment les processus et les institutions de GFP (tels que le rôle du ministère des Finances, la préparation des prévisions budgétaires et le contrôle interne et externe), le contexte plus large de la gouvernance (par exemple, l'indépendance de la fonction publique, les risques de corruption) et les facteurs et chocs exogènes (par exemple, changements dans le processus de production des produits de base,

ralentissement économique, COVID-19).⁴⁴ Par exemple, en raison de la pandémie, la plupart des régions ont connu des écarts budgétaires importants, principalement dans le sens d'une sous-utilisation (par exemple, en moyenne 12 pour cent en Océanie ; 6 pour cent en Amérique latine et dans les Caraïbes, avec quelques pays atteignant 41 pour cent). Les écarts de dépenses excessives étaient concentrés en Europe et en Amérique du Nord (8 pour cent en moyenne, mais avec des écarts allant jusqu'à 41 pour cent dans certains pays).⁴⁵ (Voir l'encadré 1.7 sur les réponses à la COVID.)

Encadré 1.7. La comptabilisation des dépenses liées à la COVID et son impact sur la crédibilité budgétaire

L'apparition de la pandémie au début de 2020 a justifié des mesures de relance budgétaire imprévues et exceptionnellement importantes pour atténuer ses effets négatifs sur la santé, l'activité, l'emploi et la pauvreté.

Selon la base de données fiscales du FMI sur les mesures budgétaires des pays en réponse à la pandémie de Covid-19,⁴⁶ tous les pays ont effectué, dans une plus ou moins grande mesure, une relance budgétaire inattendue pour faire face à la pandémie et atténuer ses effets. Selon cette enquête, au niveau mondial, l'aide fiscale a totalisé 15,9 pour cent du PIB en 2020, dont 9,7 pour cent du PIB provenant de dépenses supplémentaires et de pertes de ressources dues aux incitations fiscales. Le reste des mesures de soutien s'élevait à 6,2 pour cent du PIB, axé sur l'amélioration de la liquidité des entreprises (par exemple, injections de capitaux, achat d'actifs et garanties, entre autres).

Les informations du FMI montrent une corrélation positive entre le degré de développement relatif et d'exposition à la pandémie de chaque pays et l'ampleur des mesures budgétaires. Dans le même temps, l'ampleur de l'effort budgétaire dans chaque pays était très hétérogène. Par exemple, alors que l'aide de Maurice représentait 46,5 pour cent du PIB, celle de la Somalie n'atteignait que 0,2 pour cent du PIB.

Outre l'ampleur de l'effort budgétaire, les processus de passation de marchés publics, de passation de contrats et d'assistance directe aux entreprises et aux particuliers se sont déroulés dans des conditions d'urgence, ce qui a considérablement affaibli les mécanismes de responsabilisation et de contrôle, augmentant les risques d'utilisation

⁴⁴ Ibid. (Présentation de Fazeer Rahim FMI).

⁴⁵ PEFA Secretariat, 2022. SDG Indicator 16.6.1 speaks how budgets are affected by COVID-19 pandemic. <https://www.pefa.org/news/sdg-indicator-1661-speaks-how-budgets-are-affected-covid-19-pandemic>

⁴⁶ Département des affaires fiscales du FMI, 2021. Fiscal Monitor Database of Country Fiscal Measures in Response to the COVID-19 Pandemic. <https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19/Fiscal-Policies-Database-in-Response-to-COVID-19>

inappropriée des ressources publiques.

Les mesures adoptées n'avaient pas été correctement planifiées ou envisagées dans les budgets initialement approuvés, ce qui a obligé à modifier le budget et à augmenter les dépenses. Dans de nombreux cas, ces amendements au budget ont été adoptés sans l'intervention du pouvoir législatif et souvent dans le cadre de mécanismes d'exception. Dans le même temps, l'urgence a également forcé le recours à des mécanismes de passation de marchés exceptionnels et plus discrétionnaires, évitant les processus réguliers qui nécessitent généralement une période d'exécution plus longue et sont censés être menés avec plus de contrôle et de transparence. (Voir l'évaluation Covid du Partenariat budgétaire international.)

L'allocation de ressources extraordinaires sans planification adéquate, sur une période très courte, généralement exécutées au moyen de mécanismes de passation de marchés plus discrétionnaires, ainsi que le manque de transparence, ont amplifié les risques de conduite inappropriée dans l'utilisation de l'argent des contribuables. Ces facteurs ont affecté négativement la crédibilité des institutions budgétaires dans leur ensemble et du budget. À son tour, la crédibilité du budget a également souffert dans la mesure où les objectifs budgétaires initiaux, tant financiers que de fourniture de biens et services publics, ont été considérablement modifiés. Les travaux d'audit effectués par les ISC sur les mesures spécifiques mises en œuvre pendant la pandémie sont non seulement utiles pour identifier les écarts et les comportements inappropriés, mais également pour améliorer la gestion du gouvernement dans les contextes de crise, renforçant ainsi la crédibilité budgétaire.

La dynamique budgétaire imposée par la pandémie a révélé la nécessité de renforcer la gouvernance, la transparence et la reddition de comptes dans l'utilisation des ressources publiques. Les ISC jouent un rôle clé dans la réalisation de ces objectifs. Il convient de noter que les pays qui ont reçu un financement du FMI pendant la pandémie se sont engagés à mettre en œuvre différentes mesures pour renforcer la transparence et le contrôle, telles que i) la publication d'informations sur les contrats ; ii) publier les bénéficiaires finaux des entreprises attributaires des marchés ; iii) déclarer les dépenses liées à la pandémie ; et iv) effectuer des audits ex post de ces dépenses.

Les écarts entre le budget approuvé et le budget exécuté n'indiquent pas nécessairement en soi des défaillances dans la performance des systèmes de GFP. Par exemple, certains écarts peuvent être justifiés par un changement macroéconomique inattendu tel que l'inflation ou une pandémie, ou en raison d'une efficacité accrue des dépenses publiques. Quoi qu'il en soit, pour que le public comprenne si les écarts sont justifiés, les raisons de ces écarts doivent être documentées et expliquées dans les rapports d'exécution du budget ou les rapports de performance. L'évaluation de la crédibilité dépend également du caractère raisonnable et de la transparence des raisons qui

expliquent ces écarts ainsi que de l'impact des écarts eux-mêmes (par exemple sur la prestation de services). En fin de compte, ces raisons et les impacts des écarts budgétaires dépendent également de facteurs contextuels.

Les ISC peuvent renforcer leurs travaux sur l'évaluation des raisons des écarts sous-jacents, qui font souvent défaut dans les audits (par exemple, la conformité). Il convient de noter que l'ISC de Suède constate que les raisons avancées par le gouvernement pour expliquer les écarts budgétaires se sont améliorées au fil des années, notamment grâce aux audits de l'ISC.⁴⁷

⁴⁷ Contribution de l'ISC de Suède à la réunion technique UNDESA-IBP sur l'élaboration de ce manuel, mai 2021

Encadré 1.8 : Les écarts par rapport au budget sont-ils expliqués ?

L'importance pour les gouvernements d'expliquer les écarts par rapport au plan approuvé est soulignée dans plusieurs normes internationales, par exemple :

- Le score le plus élevé pour l'indicateur 16.4 du cadre PEFA est attribué aux pays qui expliquent « tous les changements apportés aux estimations de dépenses » au niveau ministériel.
- Le manuel de transparence budgétaire du FMI – par exemple, le principe 1.4.3 (explications des écarts entre les différents rapports sur l'exécution du budget par rapport aux prévisions) et le principe 2.4.3 (explications liées au changement de politique, aux facteurs macroéconomiques ou à d'autres facteurs expliquant pourquoi les prévisions changent avec le temps).

L'IBP a souligné l'importance des explications dans les rapports en cours d'année (IYR), les rapports de mi-année (MYR) et les rapports de fin d'année (YER) (voir Guide pour la transparence [dans les rapports budgétaires du gouvernement](#)), et a identifié les critères suivants pour les explications du gouvernement:

1. Identifier un lien de causalité entre un ensemble de faits (A) et des écarts par rapport au budget (B) (condition minimale)
2. Expliquer le mécanisme par lequel un ensemble de faits (A) a provoqué des écarts (B) et, si possible, les facteurs (C) qui ont provoqué (A) en premier lieu
3. Fournir suffisamment de détails pour expliquer toute variation des résultats
4. Montrer comment les explications sont cohérentes avec l'expérience passée ou pourquoi les conditions ont changé
5. 5. Expliquer les écarts les plus importants

Source: Lakin, 2018. Assessing the Quality of Reasons in Government Budget Documents.

Compte tenu de la multiplicité des facteurs qui conduisent à la crédibilité budgétaire et des relations complexes entre eux, certains experts suggèrent de considérer non seulement la prévisibilité et la fiabilité de l'exécution budgétaire comme un indicateur de crédibilité budgétaire, mais également d'autres dimensions de la performance de la GFP, notamment :⁴⁸

- La fiabilité et la transparence des budgets

- La gestion des actifs et passifs
- L'évaluation systématique des tendances budgétaires comme base pour la formulation du budget
- La solidité des systèmes de comptabilité et de reporting

Ces différentes dimensions de la performance de la GFP peuvent être évaluées par les auditeurs comme des conditions qui affectent ou créent

⁴⁸ Présentation de Srinivas Gurazada, Secrétariat PEFA, lors de la réunion technique UNDESA-IBP sur l'élaboration de ce manuel, mai 2021.

des risques pour la crédibilité du budget. Les chapitres 3 à 6 illustrent la manière dont les ISC de différentes régions audient certaines de ces dimensions.

Le choix de se concentrer plus étroitement sur les paramètres reconnus de la crédibilité budgétaire ou d'évaluer l'éventail de facteurs affectant la crédibilité budgétaire a des implications en termes de méthodologie d'audit. Le chapitre 2 approfondit ce sujet et examine le concept de crédibilité budgétaire et sa mise en œuvre opérationnelle pour l'audit.

1.4. Normes internationales pertinentes en matière de GFP et de gestion budgétaire

Plusieurs normes internationales liées à la GFP et à la gestion budgétaire ont reconnu l'importance de la crédibilité des budgets publics et des principes de bonne gouvernance, y compris la transparence.

Objectif de développement durable 16

L'importance de la crédibilité budgétaire pour des institutions efficaces, responsables et transparentes a été reconnue dans le Programme 2030 à travers l'Objectif de développement durable 16 sur la paix, la justice et des institutions fortes. Les progrès vers la cible 16.6 sont mesurés par deux indicateurs mondiaux, dont l'un – l'indicateur 16.6.1 – est dédié à la crédibilité budgétaire. L'indicateur mesure la crédibilité comme « les

dépenses publiques primaires en proportion du budget initialement approuvé (par secteur, codes budgétaires ou similaires) », ⁴⁹ mais uniquement au niveau national agrégé.

Initiative sur les dépenses publiques et la responsabilité financière (PEFA)

L'Initiative PEFA fournit un cadre pour évaluer et rendre compte des forces et des contraintes des systèmes de gestion des finances publiques en utilisant des indicateurs quantitatifs pour évaluer la performance. Les recherches montrent une forte corrélation entre la performance moyenne sur les piliers du PEFA et la crédibilité du budget, avec des différences entre les piliers. Les pays dotés de meilleures institutions et processus de GFP ont tendance à avoir une meilleure fiabilité budgétaire. (Voir la section 1.5. pour en savoir plus sur le cadre d'évaluation.) Les données PEFA sont la source des rapports des États membres de l'ONU sur l'ODD 16.6.1.

Code de transparence fiscale

Le Code de transparence fiscale du FMI⁵⁰ est la norme internationalement reconnue pour la publication d'informations sur les finances publiques. Il comprend un ensemble de principes articulés autour de quatre piliers : l'information financière ; les prévisions et la gestion budgétaires ; l'analyse et la gestion des risques budgétaires ; et la gestion des revenus liés aux ressources. Le Code comprend trois éléments liés à la crédibilité budgétaire : (1) évaluation indépendante – si les

⁴⁸ Nations Unies A/RES/71/313 « Cadre mondial d'indicateurs pour les objectifs de développement durable et les cibles du Programme de développement durable à l'horizon 2030 ». Disponible sur <https://unstats.un.org/sdgs/indicators/indicators-list/>; Plus d'informations sur le cadre d'indicateurs mondiaux des ODD sont disponibles sur <https://unstats.un.org/sdgs/dataportal>

⁵⁰ Le Code peut être consulté ici : <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/Code2019.pdf>

prévisions et les performances économiques et budgétaires du gouvernement sont soumises à une évaluation indépendante ; (2) budgets supplémentaires – si des modifications importantes du budget approuvé sont autorisées par le pouvoir législatif ; et (3) le rapprochement des prévisions – si la documentation et les mises

à jour budgétaires expliquent tout changement important par rapport aux prévisions financières précédentes du gouvernement. Le Manuel de transparence fiscale (2018) fournit des orientations détaillées sur la mise en œuvre des principes et pratiques du Code, avec de nombreux exemples provenant de pays du monde entier.

Encadré 1.9. Utilisation des normes budgétaires internationales par les ISC

Dans ses audits de performance du processus budgétaire, l'ISC d'Indonésie a utilisé le Code de transparence budgétaire du FMI comme source de critères d'audit, en plus des lois et réglementations applicables et des bonnes pratiques pertinentes. L'ISC de la Jamaïque a appliqué le Code de transparence budgétaire du FMI. Les États-Unis Le GAO (Government Accountability Office) utilise les pratiques et normes internationales de l'OCDE et du FMI comme références dans son travail budgétaire.

Principes de gouvernance budgétaire de l'OCDE

Les Principes de gouvernance budgétaire de l'OCDE visent à fournir des orientations pratiques pour concevoir, mettre en œuvre et améliorer les systèmes budgétaires afin d'avoir un impact positif sur la vie des citoyens. L'un des principes souligne que les budgets doivent être gérés dans des limites claires, crédibles et prévisibles en matière de politique budgétaire. Les principes soulignent également l'importance d'aligner étroitement les

budgets sur les priorités stratégiques à moyen terme du gouvernement. Un autre principe fait référence à la nécessité de présenter un compte rendu complet, précis et fiable des finances publiques. L'exhaustivité, la transparence et le réalisme constituent une norme internationale par rapport à laquelle la solidité du budget est souvent évaluée (encadré 1.10). Dans les pays de l'OCDE, ces normes sont atteintes grâce à la conception de systèmes budgétaires annuels, unifiés et universels.⁵¹

⁵¹ IMF, 1999. « Guidelines for public expenditure management, Section 3, budget preparation », disponible sur <https://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/guide3.htm>

Encadré 1.10. Normes internationales pour un budget sain

Exhaustivité

- La couverture des opérations gouvernementales est-elle complète ?
- Les estimations sont-elles brutes ou nettes ?

Transparence

- Quelle est l'utilité de la classification budgétaire ? Existe-t-il des classifications économiques et fonctionnelles distinctes qui répondent aux normes internationales ?
- Est-il facile de relier les politiques et les dépenses à travers une structure de programme ?

Réalisme

- Le budget s'appuie-t-il sur un cadre macroéconomique réaliste ?
- Les estimations sont-elles basées sur des projections de revenus raisonnables ? Comment sont-elles produites et par qui ?
- Les modalités de financement sont-elles réalistes ?
- Existe-t-il une évaluation réaliste des coûts des politiques publiques, des programmes et des dépenses (par exemple, hypothèses sur l'inflation) ?
- Comment les implications en termes de coûts futurs sont-elles prises en compte ?
- Existe-t-il une séparation claire entre politiques existantes et nouvelles ?
- Dans quelle mesure les priorités de dépenses sont-elles déterminées et convenues dans le cadre du processus budgétaire ?

Source:FMI, 1999. Lignes directrices pour la gestion des dépenses publiques <https://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/guide3.htm>

Initiative mondiale pour la transparence budgétaire (GIFT)

GIFT est un réseau mondial qui facilite le dialogue entre les gouvernements, les organisations de la société civile, les institutions financières internationales et d'autres parties prenantes sur le renforcement de la transparence et de la

participation fiscales. En 2011, GIFT a examiné les nombreux normes et standards pertinents circulant dans le monde pour en vérifier l'exhaustivité et la cohérence afin de résumer l'essence de chacun dans un format global. Leur travail a éclairé l'élaboration des Principes de haut niveau sur la transparence, la participation et la responsabilité fiscales en 2012, qui ont ensuite été reconnus la même année par l'Assemblée générale

des Nations Unies.⁵² GIFT continue de mettre à jour et de réviser les normes internationales,⁵³ par rapport auxquelles les pays peuvent évaluer leurs forces et leurs faiblesses et les progrès réalisés

dans leurs engagements liés à la gouvernance budgétaire, en général, et à la crédibilité budgétaire, en particulier.

Encadré 1.11. Extraits de deux des dix principes de haut niveau de GIFT relatifs à la crédibilité budgétaire

Le principe 3 sur la qualité des rapports sur l'exécution budgétaire appelle à ce que la présentation des informations budgétaires soit « ... cohérente entre les différents types de rapports ou comprenne une explication et un rapprochement des différences ».

Le principe 8 sur le processus souligne qu'« aucune recette gouvernementale ne devrait être générée, ni aucune dépense engagée effectuée sans l'approbation du corps législatif par le biais du budget ou d'une autre législation ».

1.5 Outils de diagnostic et d'évaluation pertinents pour la crédibilité budgétaire

S'appuyant sur les normes internationales, plusieurs cadres, méthodes et outils de diagnostic et d'évaluation différents ont été développés ces dernières années.⁵⁴ Ils ont tendance à évaluer et à comparer les systèmes nationaux avec différents niveaux de pratique identifiés au sein des normes. Utilisés pour éclairer les stratégies de réforme de la GFP, suivre les progrès des réformes et évaluer les risques, ces outils peuvent généralement être utilisés en combinaison car ils fournissent des évaluations complémentaires. Ils peuvent être utiles aux auditeurs dans leurs travaux d'audit de

la crédibilité budgétaire. Dans le même temps, les analyses nationales et les informations fournies par les ISC permettent de mieux comprendre le fonctionnement des systèmes et processus de GFP existants.

Cadre de mesure de la performance de la gestion des finances publiques du PEFA

L'Initiative PEFA a également développé le cadre de mesure de la performance de la GFP. Cet outil basé sur des indicateurs fournit une évaluation intégrée des systèmes de GFP par rapport à sept piliers de performance : (1) fiabilité budgétaire, (2) transparence des finances publiques, (3) gestion des actifs et des passifs, (4) stratégie budgétaire et budgétisation fondées sur les politiques publiques,

⁵² Résolution 67/218 de l'Assemblée Générale des Nations Unies, « Promotion de la transparence, de la participation et de la responsabilisation en matière de finances publiques », 21 décembre 2012. <https://financing.desa.un.org/document/ga-resolution-67218-promoting-transparency-participation-and-accountability-fiscal>

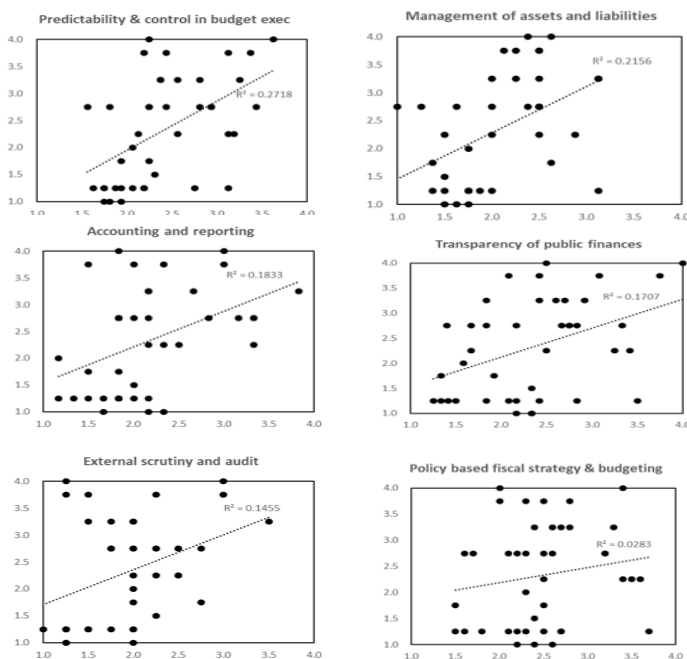
⁵³ En 2018, GIFT a publié une version élargie des principes de haut niveau sur la transparence, la participation et la responsabilité budgétaires et plus récemment l'utile résumé des principes de haut niveau élargis sur la transparence, la participation et la responsabilité budgétaires.

⁵⁴ UNDESA, 2021. "CEPA Strategy Guidance Note on Fiscal and Budget Transparency", novembre, New York, Nations Unies.

(5) prévisibilité et contrôle de l'exécution du budget, (6) comptabilité et rapports, (7) audit externe. (Voir Figure 1.4.) Au sein de ces sept grands domaines, le PEFA définit 31 indicateurs spécifiques, désagrégés en 94 dimensions, qui se concentrent sur les principaux aspects mesurables. Il évalue ensuite l'impact probable des niveaux de performance de la GFP sur trois résultats budgétaires souhaités: la discipline budgétaire globale, l'allocation stratégique des ressources et la prestation efficace des services. Depuis 2012, plus de 600 évaluations ont été réalisées dans le monde dans 154 pays. Les

évaluations PEFA ont été utilisées pour mener des recherches transnationales sur la performance des systèmes de GFP,⁵⁵ ainsi que sur les déterminants des écarts budgétaires.⁵⁶ Le cadre initial élaboré en 2011 a été mis à jour en 2016. Le PEFA a également été élargi avec des outils d'évaluation supplémentaires sur le genre, le climat et des orientations pour les gouvernements infranationaux, avec un accent particulier sur la prestation de services. De plus amples informations sur l'outil d'évaluation, les rapports internationaux et les études de cas nationales sont disponibles sur le cadre PEFA.

Figure 1.4. Parmi les piliers du PEFA, la prévisibilité et le contrôle des dépenses sont ceux qui sont le plus fortement corrélés à la crédibilité budgétaire.



Source : Fazeer Rahim. Présentation du FMI lors de la réunion de revue (juin 2022).

⁵⁵ Paolo de Renzio, 2009. « Taking Stock: What do PEFA Assessments tell us about PFM systems across countries ? » Document de travail 302, Overseas Development Institute, mai, Londres, Royaume-Uni.
⁵⁶ de Renzio et Cho, 2020.

Enquête sur le budget ouvert (IBP)

L'Enquête sur le budget ouvert (OBS) est un instrument de recherche indépendant, comparatif et fondé sur des faits mesurant trois aspects essentiels de la gouvernance et de la responsabilité : la transparence (c'est-à-dire la publication en temps opportun des documents requis pour une bonne gestion des finances publiques), les opportunités de participation du public dans les affaires fiscales, et l'étendue du contrôle exercée par le pouvoir législatif et l'ISC. Cet examen biennal est réalisé avec des chercheurs nationaux et évalue actuellement 125 pays. (Voir également l'encadré 1.6.)

Évaluations de la transparence budgétaire (FMI)

Les évaluations de la transparence budgétaire évaluent les pratiques des pays par rapport aux normes du Code de transparence budgétaire du FMI. Les évaluations fournissent des informations sur l'ampleur et les sources des vulnérabilités budgétaires, notamment des mesures de la couverture des rapports budgétaires, de la qualité des prévisions budgétaires et de l'ampleur des passifs conditionnels non déclarés. Ils évaluent également les forces et les faiblesses des pratiques nationales en matière de transparence budgétaire au moyen d'un ensemble de « cartes thermiques » récapitulatives qui facilitent l'analyse comparative par rapport aux pays de comparaison, l'identification des besoins de réforme et la hiérarchisation des recommandations.

Ces évaluations soutiennent l'identification des forces, des faiblesses et des défis en matière de transparence budgétaire et mettent l'accent sur les questions de transparence budgétaire qui sont macrocritiques et complètent d'autres normes et cadres de gestion des finances publiques.

Examens de l'OCDE sur la gouvernance budgétaire

Les Examens de l'OCDE sur la gouvernance budgétaire examinent les bonnes pratiques en matière de gestion budgétaire et fournissent des orientations sur la conception, la préparation, l'approbation, la mise en œuvre et l'examen des budgets afin de garantir qu'ils sont efficaces, efficaces et pertinents et qu'ils sont conformes aux principes de bonne gouvernance budgétaire. Les rapports sont disponibles sur <https://www.oecd.org/gov/budgeting/>. La base de données internationale de l'OCDE sur les pratiques et procédures budgétaires contient des informations sur les institutions budgétaires de 97 pays, dont 31 pays membres de l'OCDE et 66 pays non-membres du Moyen-Orient, d'Afrique, d'Europe de l'Est, d'Asie, d'Amérique latine et des Caraïbes.

BOOST

La crédibilité budgétaire a également été récemment analysée à l'aide d'un ensemble de données de la Banque mondiale créé en 2010. L'ensemble de données BOOST vise à faciliter l'accès aux données budgétaires et à promouvoir leur utilisation efficace pour améliorer la prise de décision, la transparence et la reddition de comptes. L'ensemble de données contient des informations sur le budget approuvé, le budget révisé et les montants des dépenses constatées ventilés par niveau gouvernemental, unité administrative, unité de dépenses infranationale, classification économique, classification fonctionnelle (secteur et sous-secteur), classification des programmes, et source de financement. Les données BOOST ont également été utilisées pour soutenir les examens des dépenses publiques, qui évaluent l'efficacité des finances publiques.

Encadré 1.12. Un exemple du type de données trouvées dans la base de données BOOST

Dans le cas de l'Ouganda, la base de données BOOST présente des données sur les dépenses exécutées par l'État et les gouvernements locaux. Les données ont été fournies par le ministère des Finances et couvrent la période 2004-2016. Il est organisé selon le système de classification budgétaire du pays qui comprend une classification administrative, économique, fonctionnelle et géographique. La base de données comprend des données sur le budget alloué, le budget révisé et les dépenses des agences gouvernementales centrales et locales.

Cadre de reporting sur la gestion des finances publiques (PFM-RM)

Le Cadre de reporting sur la gestion des finances publiques (PFM-RM) développé par l'AFROSAI-E (l'Organisation africaine des institutions supérieures de contrôle anglophones) et la GIZ (la principale agence allemande de développement, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH) est un outil d'évaluation développé spécifiquement pour les auditeurs. Le PFM-RM est un outil d'évaluation diagnostique permettant d'évaluer la performance des processus de GFP (politique macroéconomique, politique budgétaire et budgétisation stratégique ; préparation du budget ; approbation du budget ; gestion financière et prestation de services ; et rapports et contrôle comptables) tout au long du cycle budgétaire. Les évaluations sont spécifiques à l'entité (et fournissent donc des informations ventilées au niveau de l'entité) et permettent aux auditeurs d'évaluer chaque processus dans chaque entité (les principales institutions de GFP ainsi que les ministères, départements et agences sélectionnés) et de comparer les résultats entre eux. De plus amples informations sur cet outil

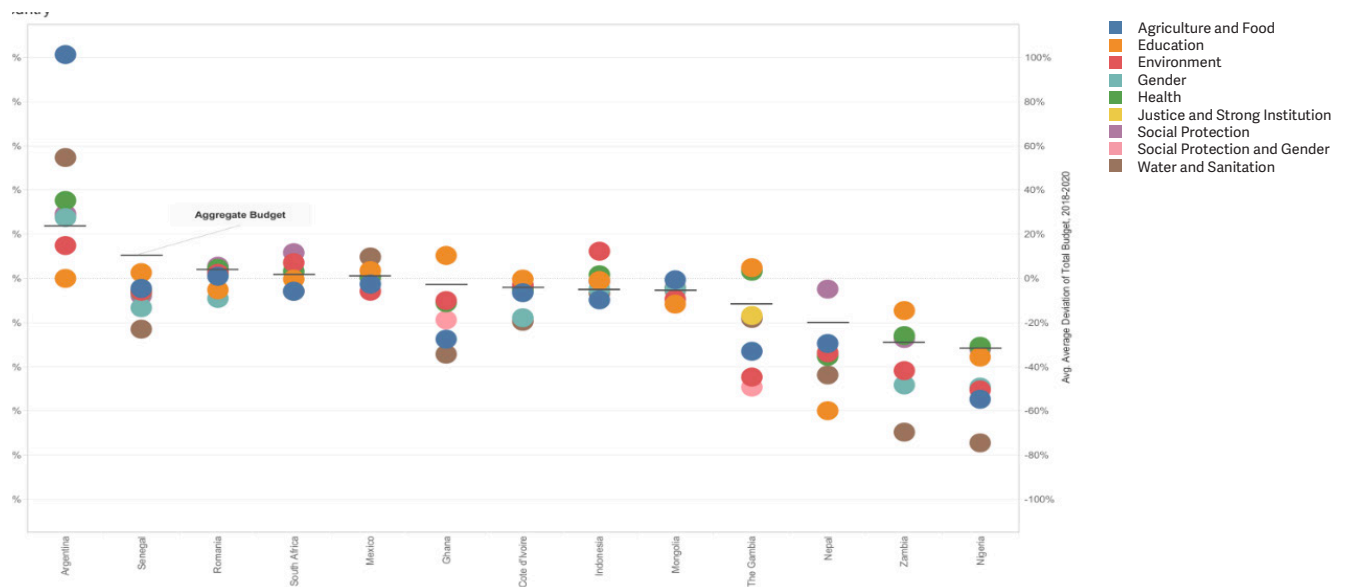
d'évaluation et son application sont présentées au chapitre 4.

Autres données budgétaires accessibles au public

D'autres évaluations s'appuient sur des données budgétaires accessibles au public au niveau national. Comme indiqué précédemment, l'une des limites de l'indicateur 16.6.1 des ODD sur la crédibilité budgétaire, qui s'appuie sur les données PEFA, est qu'il s'agit d'un indicateur agrégé. L'utilisation de données budgétaires accessibles au public permet de réaliser des évaluations désagrégées au niveau du secteur ou du programme. Cette approche a été utilisée dans des recherches récentes menées par l'IBP dans 13 pays et sept secteurs liés à 10 ODD pour la période 2018 à 2020. Les résultats montrent que les gouvernements réduisent souvent la part des dépenses dans les secteurs sociaux liés aux ODD pendant la mise en œuvre, par rapport à au budget agrégé.⁵⁷ Comprendre la crédibilité des budgets au niveau sectoriel est important pour analyser les implications de la crédibilité budgétaire pour la réalisation des ODD. Voir la figure 1.5.

⁵⁷ IBP, 2022. « Budget credibility and the Sustainable Development Goals » disponible sur <https://express.adobe.com/page/kZhNwex9ayQ9C/>

Figure 1.5. Écart moyen entre les dépenses approuvées et effectuées de 2018 à 2020 (dans sept secteurs de 13 pays, par classification fonctionnelle ou administrative)



Source : Recherche originale de l'IBP et des OSC partenaires, basée sur des données budgétaires accessibles au public (novembre 2022).

Les audits externes complètent l'utilisation d'outils de diagnostic pour évaluer la crédibilité du budget

Les auditeurs utilisent souvent le PEFA et d'autres outils d'évaluation disponibles pour obtenir une image globale du système de GFP dans leur pays. Le PEFA examine et mesure la crédibilité budgétaire et les écarts budgétaires au niveau agrégé. Cependant, le PEFA n'analyse pas les causes et les facteurs institutionnels qui expliquent le score global de crédibilité du budget ou les changements (améliorations ou régressions) au fil du temps.

En revanche, les audits peuvent aider à éclairer les causes et les facteurs institutionnels, à la fois systémiques et contingents, qui expliquent les écarts budgétaires et leurs variations au fil du temps. Les audits peuvent formuler des recommandations pour remédier à ces causes, renforcer la crédibilité du budget et améliorer les performances des processus et des systèmes de GFP. Par conséquent, les outils d'évaluation tels que le PEFA et les audits externes se complètent pour renforcer l'analyse de la crédibilité budgétaire et améliorer la performance du processus budgétaire et des systèmes de GFP.

Chapitre 2 : Auditer la crédibilité du budget

La crédibilité budgétaire est encore un concept émergent dans le domaine de l'audit et ce n'est que ces dernières années qu'elle a commencé à être utilisée par les institutions d'audit dans le cadre du processus d'audit. Ce chapitre examine les moyens par lesquels les ISC peuvent déterminer comment intégrer la crédibilité budgétaire dans leurs plans d'audit. Ce faisant, le chapitre élargit le concept de crédibilité budgétaire à des fins d'audit, présente diverses approches d'audit de la crédibilité budgétaire et donne un aperçu des normes d'audit pertinentes pour guider le travail d'une ISC sur ce sujet.

2.1. Auditer la crédibilité – adopter une perspective standard ou plus large

Le chapitre 1 a identifié la crédibilité budgétaire comme l'un des objectifs d'un processus

budgétaire et d'un système de GFP solides. Les auditeurs sont bien placés pour évaluer si les gouvernements atteignent cet objectif, et avec quelle efficacité. Mais les travaux d'audit peuvent également mettre en lumière l'impact du manque de crédibilité budgétaire et ce qui pose des risques pour la crédibilité des budgets gouvernementaux. Essentiellement, les audits peuvent évaluer la crédibilité du budget selon la définition standard ou ils peuvent adopter une vision plus large et examiner les facteurs qui affectent la crédibilité des fonds publics.

Comme exposé dans la section 1.1, la définition standard d'un budget crédible est un budget qui est exécuté conformément au plan approuvé par le pouvoir législatif au niveau des allocations globales et détaillées. L'accent est mis sur les règles de procédure à court terme et sur les écarts budgétaires par rapport au budget approuvé – sur la fiabilité du budget. (Encadré 2.1)

Encadré 2.1. La définition standard de la crédibilité budgétaire à des fins d'audit

Un budget est crédible quand (sur au moins deux des trois dernières années) :

- Les recettes réelles sont collectées conformément au budget approuvé, dans une fourchette de 97 à 106 pour cent du plan, et l'écart dans la composition des recettes se situe dans une fourchette de 5 pour cent par rapport au plan.
- Les dépenses réelles au niveau global ne s'écartent pas de plus de 5 pour cent du budget approuvé, et
- Les dépenses réelles au niveau des allocations compositionnelles ou sectorielles ne s'écartent pas de plus de 5 pour cent des allocations budgétaires approuvées ; dans le cas des fonds de réserve, les dépenses ne devraient pas s'écarter de plus de 3 pour cent.

Une vision plus large de la crédibilité budgétaire se concentre non seulement sur la fiabilité du budget mais également sur sa performance. Cela reflète le passage d'un audit basé sur les activités à un audit basé sur les résultats, qui évalue la performance des dépenses publiques. Cette compréhension de la crédibilité budgétaire nécessite l'utilisation d'outils d'audit de performance ou d'audit intégré, qui combinent différentes pratiques d'audit (par exemple, financier, de conformité et de performance ; de conformité et de performance). Outre les écarts budgétaires, les auditeurs

pourraient prendre en compte :

- i. les prémisses sur lesquelles le budget est formulé,
- ii. la fragmentation ou l'intégralité du budget (c'est-à-dire le volume des ressources et des dépenses hors budget),
- iii. le respect des règles et processus de GFP, et
- iv. la performance des dépenses publiques pour la fourniture de biens et services publics.

Encadré 2.2. Une vision plus large de la crédibilité du budget à des fins d'audit

Un budget est crédible lorsqu'il : (les critères ne sont pas exhaustifs)

- Se conforme aux règles et processus de gestion des finances publiques.
- Est formulé et exécuté efficacement.
- Est formulé selon des projections et prévisions macroéconomiques réalistes et fiables.
- Reflète les finances publiques ainsi que les priorités et plans du gouvernement.
- Est complet et intégral.
- Soutient la viabilité et la bonne gestion budgétaires.
- Assure des processus et des transactions efficaces pour la prestation efficace des services et la réalisation des objectifs de politique publique.
- Est aligné sur les résultats et les objectifs attendus (c.-à-d. analyse comparative)

L'ampleur de la prise en compte des différents aspects de la crédibilité budgétaire a des implications en termes de méthodologie d'audit, notamment sur l'identification de l'objectif de l'audit et les conditions permettant d'établir la crédibilité. Deux manières de considérer la

crédibilité budgétaire à des fins d'audit sont présentées dans le tableau 2.1 : l'une applique la définition standard et l'autre envisage une compréhension plus large du concept. Celles-ci peuvent être liées à différents outils d'audit.

Tableau 2.1. Audit via la vision standard versus vision plus large de la crédibilité budgétaire

Audit selon la définition standard	Audit avec une vision plus large
<p><u>Focus</u> : prévisibilité/fiabilité et exécution du budget (c'est-à-dire tout écart par rapport au budget approuvé par le pouvoir législatif).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pourrait considérer la fiabilité/l'exécution des dépenses et des revenus à la fois au niveau global et compositionnel. <p><u>Type d'audit</u> : Audit financier (AF) et/ou audit de conformité (AC).</p> <p><u>Champ</u> : Unité unique ou agrégée (par exemple pour l'ensemble de l'État à travers l'audit des comptes de fin d'année).</p>	<p><u>Focus</u> : déterminants de la crédibilité, de la performance et des résultats budgétaires (impacts des écarts).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pourrait enquêter sur les déterminants (par exemple, les processus et institutions de GFP, la gouvernance) grâce à une approche basée sur les risques. • Pourrait considérer des dimensions spécifiques de la performance budgétaire liées à la crédibilité : par exemple, la transparence, les systèmes d'information/de reporting (y compris les indicateurs de performance). <p><u>Type d'audit</u> : Audit de conformité (AC) et audit de performance (AP), ou audits mixtes avec des éléments d'audit de performance.</p> <p><u>Champ</u> : À l'échelle du gouvernement, des unités individuelles ou des systèmes agrégés.</p>

La vision plus large de la crédibilité budgétaire peut être opérationnalisée grâce à une approche basée sur les risques, identifiant comment différents facteurs peuvent créer ou atténuer des risques en termes d'écarts inattendus ou injustifiés (des dépenses globales, des recettes ou de la composition des dépenses) par rapport

aux budgets approuvés. Les ISC peuvent évaluer et peser le risque des différents facteurs pour prioriser et identifier les domaines à auditer, puis élaborer des objectifs et des questions d'audit. Sur les risques, voir l'annexe 2.1 à la fin de ce chapitre et les chapitres 3 et 6.

Tableau 2.2. Exemples d'approches d'audit, d'objectifs et de constatations d'audit liées à la crédibilité du budget

Approche d'audit	Objectifs d'audit et méthodologie d'audit (entre parenthèses)* Exemples :	Constatations d'audit connexes liées à la crédibilité du budget Exemples :
Audits de la performance du système GFP (Chapitre 4)	Efficacité du système de gestion des dépenses du gouvernement pour soutenir la budgétisation basée sur la performance. (AP)	L'absence de cadre pour mesurer la qualité des dépenses publiques compromet la capacité d'évaluer la manière dont le budget contribue à la réalisation des objectifs politiques (cibles incluses dans le plan de développement national à moyen terme).
Audits annuels des comptes de fin d'exercice ou de l'exécution du budget de l'État (Chapitre 5)	Assurance des états financiers et conformité des opérations budgétaires avec le cadre juridique. (AF, AC)	Les états financiers de l'ensemble du gouvernement ne sont pas préparés conformément au cadre financier applicable et le non-respect des réglementations en matière de finances publiques en vigueur crée des risques de crédibilité (par exemple, un endettement dépassant le plafond légal qui mine la santé budgétaire).
	Si des projections raisonnables pour les variables macroéconomiques éclairent les allocations budgétaires. (AC, AP)	Des prévisions macroéconomiques médiocres ou inexacts créent des risques de crédibilité (par exemple, des écarts dus à des erreurs dans l'estimation des revenus).
Audits au niveau du programme budgétaire ou de l'entité (Chapitre 6)	Prévisibilité – existence, exhaustivité et exactitude de la documentation. (AF)	Une documentation incomplète et inexacte des dépenses peut créer des risques de dépassement ou de sous-utilisation des dépenses, car les entités ne connaissent pas le volume des ressources réellement exécutées.
		Une planification/préparation inefficace du budget de l'entité peut créer des risques de crédibilité, car des objectifs de dépenses irréalistes rendent difficile l'absorption des fonds par les entités et peuvent conduire à une sous-utilisation des fonds.

* AP=audit de performance ; AF=audit financier ; AC=audit de conformité.

Le défi de lier l'exécution budgétaire et la performance

L'inclusion des aspects de performance en plus de l'évaluation financière et de la conformité de l'exécution budgétaire nécessite non seulement d'identifier les écarts budgétaires, mais également d'analyser leur impact sur la fourniture de services et de biens publics. Il est difficile d'établir des liens entre l'exécution du budget (en particulier au niveau global) et la performance au niveau

d'un programme ou d'une entité. Les ISC ont une expérience et des capacités variées en matière de réalisation d'audits d'optimisation des ressources et d'audits opérationnels. De multiples facteurs expliquent la performance des programmes et des entités. Les ISC ne peuvent pas évaluer chaque année la performance de l'ensemble des entités et des programmes. Les ISC font néanmoins des efforts dans ce sens. Par exemple, chaque année, l'ISC du Brésil sélectionne quelques programmes pour une évaluation des performances lors de l'audit des comptes de fin d'année du Président.

Encadré 2.3. La difficulté de lier l'exécution du budget à la performance

Certaines ISC, comme la France et le Brésil, publient un rapport annuel sur l'évaluation des politiques publiques. Cela peut constituer un point d'entrée pour renforcer les liens entre l'exécution budgétaire et la performance. Cependant, il existe certains défis.

La Cour fédérale des comptes (TCU) du Brésil publie un rapport annuel* sur les audits des politiques et programmes publics (Relatório de Fiscalizações em Políticas e Programas de Governo, RePP) qui évalue environ 10 à 15 programmes chaque année. Par exemple, en 2021, l'analyse a porté sur les programmes sociaux et les programmes d'accès aux avantages économiques dans le contexte de la COVID-19. Malheureusement, cette évaluation n'influence généralement pas le processus budgétaire et inclut de nombreux programmes qui ne relèvent pas du budget ordinaire. Il est essentiel de renforcer l'engagement auprès du pouvoir législatif pour accroître l'influence de ce type d'analyse sur les discussions budgétaires. Un autre besoin concerne le renforcement des capacités des auditeurs en matière d'évaluation budgétaire.

*Ces rapports sont disponibles sur <https://sites.tcu.gov.br/relatorio-de-politicas/>

Néanmoins, même si les auditeurs peuvent avoir du mal à vérifier la crédibilité du budget en mettant l'accent sur la performance de la prestation de services, des points d'entrée possibles pour les ISC pour aller dans cette direction comprennent les suivants :

- Auditer la performance au niveau de l'entité, à l'aide d'outils d'audit de performance.
- Concentrer l'audit et ses conclusions sur les aspects « économiques »⁵⁸ de la performance.
- Relier la formulation des objectifs et de l'exécution du budget aux résultats réels.

⁵⁸ L'économie, l'efficacité et l'efficacités sont communément décrites comme les « 3E » dans un audit de performance.

- Auditer des éléments critiques liés à la performance tels que les indicateurs de performance du gouvernement. Certaines ISC le font déjà régulièrement (par exemple, la TCU du Brésil et le NAO du Royaume-Uni).
- Relier la planification et l'exécution du budget et développer des critères d'audit qui peuvent être utilisés pour évaluer ces liens pour différents types d'audits.
- Incorporer certains éléments automatisés pour auditer l'efficacité dans l'audit annuel de l'exécution budgétaire.

2.2. Crédibilité budgétaire dans différents contextes

Les différences dans les contextes institutionnels et de gouvernance et les caractéristiques des systèmes de GFP entre les pays peuvent avoir un effet différencié sur la crédibilité des budgets publics. Par exemple, les pays ayant des niveaux d'endettement élevés et un espace budgétaire limité peuvent être amenés à fixer des objectifs budgétaires qui entraînent une sous-utilisation systématique des dépenses.⁵⁹ Dans certains pays, la prédominance de facto du pouvoir exécutif sur le pouvoir législatif dans l'approbation et l'amendement du budget peut miner la crédibilité et affecter la confiance des citoyens dans le processus budgétaire. Et dans d'autres pays, les modifications apportées au budget national par le pouvoir législatif ajoutent aux problèmes de crédibilité (voir le point « g » ci-dessous et le

chapitre 6, encadré 6.5).

Les auditeurs doivent connaître le contexte plus large du pays et la façon dont ces facteurs interagissent avec le mandat et la capacité de l'ISC. Les facteurs pertinents à prendre en compte comprennent :

- a. Chocs extérieurs et environnement macroéconomique et financier du pays.** Quel est le niveau d'endettement du pays, ses obligations financières et sa santé financière globale ? Dans quelle mesure le pays est-il dépendant de l'aide étrangère ou des matières premières ? De plus, les crises sanitaires nationales, des prix de l'énergie élevés, l'inflation ou d'autres chocs affecteront la crédibilité des budgets. (Encadrés 1.5 et 1.7.)
- b. Nature du système budgétaire et l'approche de la budgétisation** ainsi que toutes les particularités (formelles ou informelles) du processus budgétaire. Le pays s'appuie-t-il sur une comptabilité de caisse ou une comptabilité d'exercice ? Le pays s'appuie-t-il sur une budgétisation par postes ou une budgétisation basée sur les performances ? Y a-t-il des étapes spécifiques dans le processus budgétaire propres au pays ?
- c. Contrôles des dépenses et règles budgétaires du pays.** Ceux-ci façonnent le système de GFP du pays et il est essentiel de les connaître pour comprendre les circuits de circulation des ressources et qui est responsable des différentes étapes du processus d'exécution budgétaire.
- d. Réforme budgétaire en cours ou planifiée,**

⁵⁹ Contribution du contrôleur général du Costa Rica à la réunion technique UNDESA-IBP pour l'élaboration de ce manuel (26-28 mai 2021).

telle qu'une évolution vers une budgétisation basée sur la performance ou des changements dans le cadre juridique budgétaire.

- e. **Facteurs techniques qui affectent la performance du système de GFP**, tels que l'existence de systèmes d'information intégrés.
- f. **Caractéristiques institutionnelles liées au processus budgétaire**, telles que l'existence ou non d'une institution budgétaire indépendante (IFI) ayant pour mandat d'évaluer publiquement et indépendamment les politiques, les plans et les performances budgétaires par rapport aux objectifs budgétaires (par exemple, la viabilité budgétaire).⁶⁰ Certaines ISC (par exemple les ISC de France, de Finlande et de Lituanie) jouent ce rôle dans leurs pays respectifs.
- g. **Rôle du parlement et relation entre l'ISC et**

le parlement Le Parlement a-t-il le pouvoir d'amender le budget ? Existe-t-il un bureau parlementaire du budget ? Quelles sont les capacités législatives pour un contrôle budgétaire efficace ? Par exemple, les pays varient dans la mesure dans laquelle le parlement peut modifier le budget une fois qu'il a été soumis à l'examen législatif. Dans de nombreux pays, le législateur peut modifier la composition des plans de dépenses ou de recettes, mais pas le total global.⁶¹

- h. **Caractéristiques pertinentes de l'administration publique et du centre du gouvernement**, telles que les liens entre la planification et le processus budgétaire, la solidité des systèmes de suivi et d'évaluation, l'indépendance de la fonction publique et la solidité des fonctions de contrôle interne, entre autres.

Tableau 2.3. Facteurs pertinents de variation entre pays pouvant affecter la crédibilité du budget

Contexte économique et de gouvernance national	Système de GFP/ budgétaire	Facteurs institutionnels liés à la budgétisation	Administration publique et centre du gouvernement
<ul style="list-style-type: none"> • Contraintes macroéconomiques. • Espace budgétaire et viabilité du budget. • Niveau de la dette publique. • Niveau de l'aide étrangère, le cas échéant. • Pays exportateur de matières premières. 	<ul style="list-style-type: none"> • Approche de la budgétisation et nature du système budgétaire et comptable (par exemple, trésorerie ou comptabilité d'exercice, poste budgétaire ou programme) • Réformes budgétaires planifiées ou en cours (par exemple, cadre juridique et réglementaire, pour améliorer les performances). 	<ul style="list-style-type: none"> • Répartition des pouvoirs budgétaires entre l'exécutif et le législatif, et pouvoirs d'amendement du législatif. • Limites fixées par la loi (par exemple, sur le déficit) • Capacité législative de contrôle budgétaire. 	<ul style="list-style-type: none"> • Nature des processus de planification (par exemple, court, moyen, long terme). • Liens entre budget et planification. Soundness of monitoring and evaluation systems. • Solidité des systèmes de suivi et d'évaluation.

⁶⁰ La forme institutionnelle, le niveau d'indépendance et la nature du travail effectué varient considérablement d'une IFI à l'autre. Pour plus d'informations sur les IFI, voir l'ensemble de données du FMI à l'adresse <https://www.imf.org/en/Data/Fiscal/fiscal-council-dataset>

⁶¹ FMI, (1999). Guidelines for public expenditure management, section 3: Budget Preparation. Disponible sur <https://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/guide3.htm>

Contexte économique et de gouvernance national	Système de GFP/ budgétaire	Facteurs institutionnels liés à la budgétisation	Administration publique et centre du gouvernement
<ul style="list-style-type: none"> • Pays en situation particulière (par exemple, États fragiles). • Transparence fiscale. • Risques de corruption. 	<ul style="list-style-type: none"> • Éléments techniques qui affectent la performance des systèmes budgétaires (par exemple, système d'information intégré). • Fragmentation du budget. • Comptes hors budget et fonds extrabudgétaires. 	<ul style="list-style-type: none"> • Existence d'un bureau parlementaire du budget. • Existence et compétences d'une institution fiscale indépendante (IFI). • Répartition des pouvoirs budgétaires au sein de l'exécutif. 	<ul style="list-style-type: none"> • Fonctions de contrôle interne. • Indépendance de la fonction publique. • Liens entre le contrôle interne et externe. • Disponibilité et qualité des informations sur les performances.

Institution supérieure de contrôle

- Indépendance.
- Étendue des pouvoirs et des compétences par rapport au modèle de l'ISC (judiciaire/tribunal, conseil/ collégial, Westminster).
- Rôles particuliers joués par l'ISC dans certains pays (par exemple, l'IFI).
- Capacités (par exemple analytiques) et ressources de l'ISC.

Considérations contextuelles supplémentaires

Plusieurs dimensions supplémentaires sont pertinentes pour opérationnaliser le concept de crédibilité budgétaire à des fins d'audit et pour déterminer si la crédibilité budgétaire est importante dans le contexte national d'une ISC. Celles-ci incluent:

- **L'interaction entre les écarts budgétaires quantitatifs et les facteurs contextuels**
Même si le seuil d'écart de 5 % fixé par les

normes internationales constitue un point de référence pertinent, les écarts inférieurs à ce seuil peuvent représenter un défi pour la crédibilité budgétaire dans certains contextes, tandis que des écarts plus élevés peuvent ne pas représenter un problème dans d'autres.

- **Le rôle des différents acteurs dans le processus budgétaire et la GFP** Les risques et les écarts en matière de crédibilité budgétaire peuvent être influencés par différents acteurs, et pas seulement par l'exécutif. Par exemple, comme indiqué précédemment, dans les pays où le pouvoir législatif dispose de pouvoirs

d'amendement du budget, les parlements peuvent être à l'origine d'écarts budgétaires. Dans les pays décentralisés ou fédéraux, les gouvernements infranationaux et/ou locaux peuvent contribuer aux écarts par rapport aux budgets approuvés (par exemple, en raison d'une faible capacité de mise en œuvre). Et, dans certains cas, les retards dans le déblocage des fonds par les partenaires de développement peuvent également jouer un rôle dans la crédibilité du budget.

- **Processus budgétaires informels et leur impact sur la crédibilité, la légitimité et la responsabilité budgétaires.** Dans certains contextes, des processus informels peuvent affaiblir les institutions budgétaires formelles. Par exemple, l'exécutif peut contourner les rôles d'approbation et de contrôle du budget du pouvoir législatif en s'appuyant sur des décrets pour modifier le budget. Il existe également des problèmes de crédibilité liés aux fonds extrabudgétaires ou hors budget (par exemple, dans le contexte d'urgences), à la fragmentation des budgets (par exemple, différentes sources de revenus, financement des donateurs avec des systèmes parallèles) et aux fonds spéciaux (par exemple, fonds fiduciaires de sécurité sociale). Par conséquent, la définition de la crédibilité devrait tenir compte de ce qui est et de ce qui n'est pas inclus dans le budget au sens strict.
- **Risques qui apparaissent lors de l'exécution du budget.** Les écarts par rapport aux dépenses autorisées peuvent ne pas dépasser le seuil de 5 pour cent, mais devenir un problème important lors de l'exécution du budget, par exemple en raison de réductions obligatoires des dépenses ou de l'approbation de budgets supplémentaires. Certains facteurs de risque de crédibilité peuvent être liés à

la situation macroéconomique d'un pays (voir l'encadré 1.5 sur l'inflation) ou à des considérations politiques.

- **Résultats fiscaux et budgétaires.** Le budget est un instrument permettant d'atteindre les objectifs nationaux et de mettre en œuvre efficacement les politiques publiques. Par conséquent, la crédibilité budgétaire concerne non seulement les écarts quantitatifs par rapport au budget autorisé, mais également par rapport aux résultats escomptés ou aux objectifs à atteindre grâce à l'exécution des ressources budgétaires, ainsi que leur impact sur la prestation efficace des services publics.

Chacune de ces dimensions a des implications pour l'audit. Par exemple, étant en dehors du processus budgétaire ordinaire, les fonds hors budget sont par définition moins transparents et ont tendance à échapper au contrôle. Par conséquent, les ISC sont confrontées à des difficultés pour accéder en temps opportun aux informations pertinentes liées à l'exécution de ces fonds. Une transparence accrue des ressources hors budget bénéficie au contrôle exercé par les ISC et d'autres parties prenantes. En outre, les auditeurs pourraient idéalement examiner l'ensemble des fonds et des ressources aux différents niveaux de gouvernement, ainsi que le rôle des différentes parties prenantes qui collectent et exécutent des ressources à des fins publiques. Cependant, le mandat d'une ISC peut restreindre sa capacité à enquêter sur certains de ces risques de crédibilité budgétaire. Par exemple, les problèmes de crédibilité budgétaire peuvent être liés à la faible capacité de mise en œuvre des gouvernements locaux, mais le mandat d'une ISC est souvent limité au niveau national et aux transferts de ressources nationales vers les gouvernements infranationaux.

2.3. Sélection de la crédibilité budgétaire comme sujet d'audit

La manière dont un sujet d'audit est choisi varie selon les ISC, selon qui est responsable de la sélection du sujet ou si le processus de planification au sein de l'ISC est annuel ou pluriannuel, entre autres facteurs. Cependant, certaines considérations générales éclaireront normalement le choix de l'ISC des sujets d'audit à inclure dans un plan d'audit annuel ou pluriannuel : (a) son mandat, (b) le cadre juridique et réglementaire, (c) les ressources et capacités disponibles, et (d) une analyse de l'environnement de l'ISC, y compris une analyse de risques, quelle qu'en soit la forme.⁶²

Une ISC peut considérer la crédibilité budgétaire comme un thème possible lors des audits à venir.

L'intérêt porté au renforcement de la crédibilité budgétaire au niveau national – par exemple, dans le cadre de réformes budgétaires en cours ou à la suite d'une évaluation de la GFP (par exemple, PEFA) – peut contribuer à donner la priorité à la crédibilité budgétaire parmi les objectifs stratégiques d'une ISC. La crédibilité budgétaire peut également être utilisée comme fil conducteur par une ISC pour relier des audits qui abordent plusieurs dimensions de la crédibilité budgétaire et peuvent être menés sur une certaine période de temps (planification pluriannuelle des audits).⁶³

Quoi qu'il en soit, une première étape pour qu'une ISC envisage d'inclure la crédibilité budgétaire parmi ses priorités stratégiques consiste à évaluer si celle-ci est pertinente et significative dans le contexte national.

Encadré 2.4. Questions que les ISC doivent se poser lorsqu'elles considèrent l'opportunité et la manière de donner la priorité à la crédibilité du budget

- Le budget est-il perçu comme crédible dans le pays ?
- Le système de GFP fonctionne-t-il conformément aux normes internationales ?
- Qu'indiquent les indicateurs agrégés sur la crédibilité du budget pour le pays (par exemple, PEFA) ?
- Le gouvernement a-t-il donné la priorité à l'ODD 16.6.1 dans ses plans de mise en œuvre des ODD/plans nationaux de développement ?
- Quelles pourraient être les sources des écarts budgétaires au niveau national ?
- Les entités gouvernementales fournissent-elles suffisamment d'informations sur les raisons des écarts budgétaires ? Les écarts budgétaires sont-ils transparents ?
- Quels sont les impacts des écarts budgétaires sur la qualité de la prestation de services ?
- Existe-t-il des indicateurs indiquant qu'il existe des écarts budgétaires du côté des recettes et des dépenses ou dans la composition des dépenses ?
- Existe-t-il des indicateurs pointant vers des écarts budgétaires importants au niveau de certains programmes ou entités ?

⁶² Voir les chapitres 3 et 6 sur l'analyse des risques.

⁶³ Voir le chapitre 4 pour un exemple d'Indonésie.

Des considérations organisationnelles éclairent également la décision d'une ISC de se concentrer sur la crédibilité du budget comme sujet d'audit, notamment :

- a. Le mandat de l'ISC sur les questions de GFP/ budget.
- b. L'importance de la crédibilité budgétaire pour l'ISC et la mobilisation du soutien interne pour mener ce travail.
- c. L'existence de cadres régionaux et d'orientations techniques pour informer et guider ce type de travail.
- d. L'expertise et capacité des équipes d'audit sur les questions de GFP, y compris en mobilisant le soutien d'experts externes.
- e. L'accès à des informations et à des données

récentes à analyser et à utiliser comme éléments probants.

- f. La disponibilité de ressources pour examiner la question.

Si une ISC manifeste explicitement son intérêt à inclure la crédibilité budgétaire dans son plan d'audit, cette priorité stratégique peut se refléter de différentes manières. Alors que certains audits peuvent se concentrer exclusivement sur la crédibilité budgétaire, d'autres peuvent intégrer un aspect de crédibilité budgétaire dans le cadre d'un audit sur un autre sujet connexe. Plutôt qu'exclusives, ces approches peuvent être considérées comme progressives ou comme faisant partie d'un continuum allant de l'absence de focalisation à une focalisation exclusive sur la crédibilité budgétaire.

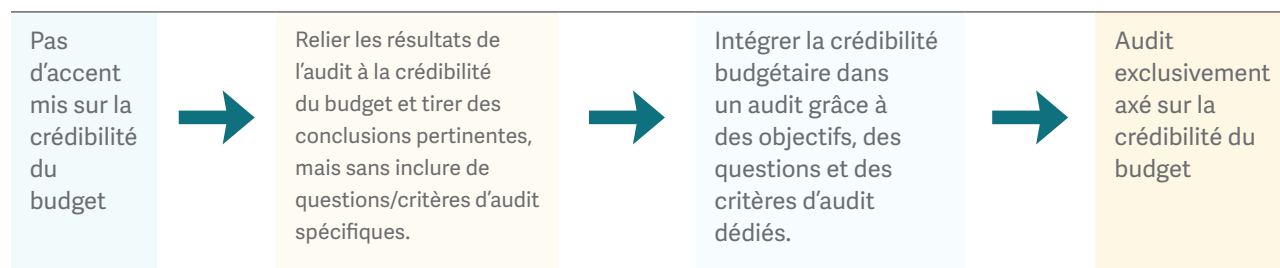


Figure 2.1. Diverses manières d'aborder la crédibilité budgétaire lors d'un audit

Source: A. Guillán Montero, 2023.

Un accent exclusif et explicite mis sur la crédibilité budgétaire dans le plan d'audit d'une ISC sera plus exigeant en termes de ressources et de compétences et pourrait être mieux adapté à une ISC ayant une expérience en audit budgétaire. Dans ce cas, le travail d'audit pourrait se concentrer davantage sur le niveau global (ou pangouvernemental). Des exemples d'objectifs, de questions et de critères d'audit possibles sont présentés à l'annexe 6.1.

L'intégration d'une perspective de crédibilité budgétaire dans d'autres audits peut être une option moins exigeante pour les ISC ayant moins d'expérience en matière d'audit budgétaire (au-

delà de la fourniture d'une assurance sur les états financiers des entités gouvernementales), car les ISC audient couramment de nombreuses questions liées à la crédibilité budgétaire. Ainsi, même si une ISC ne se concentre pas exclusivement sur la crédibilité budgétaire, la crédibilité des budgets gouvernementaux peut être un facteur pertinent à prendre en compte lors de la réalisation d'autres audits liés au budget et au système de GFP, ou lors de l'audit d'entités ou de programmes particuliers. Des exemples de questions d'audit possibles pour intégrer la crédibilité budgétaire sont fournis dans les chapitres 5, 6 et l'annexe 6.1.

Encadré 2.5. Ghana : Prise en compte de la crédibilité budgétaire dans les audits des comptes publics

L'ISC du Ghana fait directement référence à la crédibilité budgétaire dans certains de ses audits de comptes publics. Par exemple, dans son audit de l'exercice 2018, l'ISC a souligné la nécessité pour le gouvernement d'être précis et cohérent dans le respect de ses estimations de recettes et de dépenses. L'audit a révélé que certaines entités ne disposant d'aucune ligne budgétaire s'étaient vu attribuer des fonds (par exemple pour des biens et services) provenant de budgets supplémentaires ou de budgets contingents qui n'avaient pas été inclus dans le système intégré de gestion financière, augmentant ainsi le risque de dépassement budgétaire.

Source : A. Guillán Montero, 2021.

Même si le nombre de constatations liées à la crédibilité budgétaire peut être plus limité lorsque l'on intègre la crédibilité budgétaire comme une dimension parmi d'autres dans les objectifs, questions et critères d'audit, cela aidera les auditeurs à établir des liens plus explicites entre les constatations d'audit et la crédibilité budgétaire. Les auditeurs devront explicitement relier les conclusions des analyses aux risques et

problèmes de crédibilité et identifier leurs causes. Par exemple, un problème de crédibilité est l'écart entre les recettes collectées et les prévisions et projections initiales. Étant donné que certaines ISC évaluent les prévisions macroéconomiques, elles peuvent examiner les effets potentiels en termes de crédibilité et certaines des causes possibles. (Voir l'exemple dans le tableau 2.4.)

Tableau 2.4. Relier une constatation d'audit à la crédibilité du budget et identifier ses causes

Constatation	Conclusions liées à la crédibilité du budget	Causes
Des prévisions macroéconomiques médiocres ou inexactes créent des risques de crédibilité	Des indicateurs macroéconomiques irréalistes peuvent miner la crédibilité des prévisions de recettes et conduire à de multiples révisions budgétaires en raison de l'inadéquation recettes/dépenses qui en résulte.	<ul style="list-style-type: none"> • L'inexactitude des projections de revenus peut résulter de la mauvaise qualité du processus de planification des revenus en raison de contraintes de capacité, mais également de facteurs politiques. • Des chocs économiques inattendus peuvent rendre les estimations de revenus inexactes (soit surestimées, soit sous-estimées).

Un autre point d'entrée pour une ISC dans ce travail peut être via une entité ou un programme se prêtant bien aux audits liés à la crédibilité budgétaire. L'audit pourrait se concentrer, par exemple, sur l'impact des écarts budgétaires sur les bénéficiaires ou sur les structures ou processus internes pouvant être à l'origine d'écarts budgétaires récurrents dans un programme spécifique. Les considérations pour la sélection des entités ou programmes pertinents pourraient inclure :

- Ceux qui impliquent l'allocation/l'exécution de grandes quantités de ressources budgétaires.
- Ceux qui ont des antécédents d'écarts budgétaires importants (c'est-à-dire un risque plus élevé).
- Ceux pour lesquels des audits antérieurs ont identifié des faiblesses dans les contrôles internes, les processus ou les systèmes d'information, entre autres.
- Entités ou programmes de prestation de services qui exigent certaines conditions d'éligibilité (par exemple, programmes sociaux) et/ou de prestation aux bénéficiaires.
- Services publics courants (par exemple, liés à la santé ou à l'éducation) pour lesquels la disponibilité de données de performance peut permettre une enquête plus approfondie sur les impacts des écarts budgétaires.

Encadré 2.6. Exemples d'entités/programmes pouvant convenir à des audits intégrant la crédibilité budgétaire

Brésil - Le programme fédéral de prêts aux étudiants n'a pas comptabilisé en temps opportun toutes les dépenses, retardant ainsi indûment la comptabilité et faussant le budget. Le programme a également sous-estimé les dettes encourues par le gouvernement envers les universités privées. La Cour fédérale des comptes (TCU) a ordonné au pouvoir exécutif de rendre pleinement compte des dépenses liées aux prêts étudiants dans la future législation budgétaire.

Indonésie – La distribution des fonds pour certains programmes d'aide gouvernementale n'est pas effectuée en temps opportun, au montant requis et aux bénéficiaires éligibles. Les écarts par rapport au budget compromettent la capacité des programmes à atteindre les objectifs prévus et à remplir leur mission. Des processus budgétaires déficients faussent le budget prévu pour les programmes et conduisent à des écarts (sous-utilisation) pendant l'exécution. L'une des causes est le manque de données fiables et valides sur les bénéficiaires des programmes.

Portugal – Les déficiences récurrentes dans la budgétisation des programmes d'éducation de base et secondaire et de santé révèlent des problèmes structurels dans le processus de prévision budgétaire, qui doit être plus réaliste et représente un risque pour la crédibilité du budget.

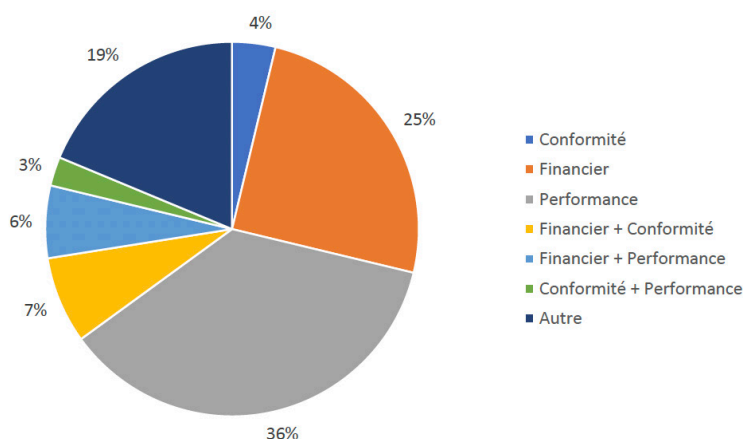
Source : Enquête UNDESA/IBP 2022 des ISC ; Contribution de l'ISC du Brésil à la réunion technique UNDESA-IBP sur l'élaboration de ce manuel (26-28 mai 2021).

Lors de la sélection d'une entité ou d'un programme pour un audit lié à la crédibilité budgétaire, les auditeurs doivent prendre en compte le niveau des risques pour la crédibilité budgétaire associés à l'exécution du budget dans cette entité ou ce programme. Si le niveau de risque est faible, un examen axé sur la crédibilité du budget peut ne pas ajouter de valeur. Au contraire, à mesure que les risques pesant sur la crédibilité du budget augmentent, un audit pourrait aider les responsables gouvernementaux à examiner et à renforcer la crédibilité du budget. Pour en savoir plus sur les risques liés à la crédibilité du budget, voir les chapitres 3 et 6.

2.4. Types d'audits pour examiner la crédibilité du budget

L'audit de la crédibilité budgétaire fait intervenir différents types de pratiques d'audit. Les ISC peuvent examiner les questions liées à la crédibilité du budget par le biais d'audits financiers, de conformité, de performance et judiciaires, ainsi que par d'autres activités (par exemple, évaluations, contributions soumises au pouvoir législatif). Dans une analyse récente de 80 rapports de 20 ISC qui touchaient d'une manière ou d'une autre à la crédibilité budgétaire, 20 de ces rapports étaient des audits financiers, 3 étaient des audits de conformité et 29 des rapports de performance ; 13 d'entre eux étaient une combinaison de deux types d'audits et 15 étaient d'autres types de contribution. (Figure 2.2.)

Figure 2.2. Les ISC peuvent examiner la crédibilité du budget grâce à différents types d'audits



Remarque : Cette répartition est issue d'un échantillon de 80 audits analysés en 2021.
Source : A. Guillán Montero, 2021. « Respecter les engagements. Comment les institutions supérieures de contrôle peuvent renforcer la crédibilité budgétaire grâce aux audits externes », IBP.

Différents types de pratiques d'audit peuvent être plus adaptés à l'examen d'aspects spécifiques liés à la crédibilité budgétaire. Par exemple, comme illustré au chapitre 5, le champ de l'audit des comptes de fin d'année varie selon les pays et les auditeurs peuvent utiliser différentes méthodologies et outils d'audit, allant de l'audit financier à l'audit de conformité, et même à l'audit de performance.

Les auditeurs peuvent recourir à différents types d'audits en raison de la nature de la question examinée et des objectifs de l'audit ou

en raison de leur mandat et de leur expérience professionnelle. Alors que certaines ISC utilisent tous les types d'audits pour examiner les questions budgétaires (Indonésie, Afrique du Sud), d'autres déclarent réaliser uniquement des audits financiers (Koweït), de conformité (Philippines) ou de performance (Lettonie), et certaines déclarent utiliser deux types d'audits, comme la conformité et la performance (Pays-Bas) ou la finance et la performance (Soudan du Sud). Certaines ISC déclarent également avoir recours à des audits judiciaires (Algérie).⁶⁴

Encadré 2.7. Examiner les aspects de la crédibilité budgétaire à travers différents types d'audits

Un audit financier confirme si les états financiers et autres informations financières concernant le budget et l'exécution du budget sont complets et exacts dans tous leurs aspects importants. (Basé sur l'ISSAI 200.)*

Un audit de conformité établit si les processus budgétaires sont conformes au cadre juridique et réglementaire du pays et respectent les autres normes pertinentes. (Basé sur l'ISSAI 400.)*

Un audit de performance évalue si les engagements du gouvernement concernant la préparation et l'exécution du budget ont été exécutés de manière économique, efficiente et efficace. En outre, l'audit évaluera si les objectifs des interventions budgétaires ont été atteints. (Basé sur l'ISSAI 300.)*

*Voir la section 2.5 pour en savoir plus sur les normes et principes d'audit.

Source : ISC Ouganda 2022.

⁶⁴ Enquête UNDESA/IBP SAI, 2022.

Une analyse complète de la crédibilité budgétaire au niveau global bénéficie de la combinaison ou de l'intégration de différents types d'informations d'audit. Toutefois, la combinaison de différents types d'informations d'audit doit être bien définie dans le cadre d'un audit, car différents types d'audits ont des objets différents. Les barrières organisationnelles rendent souvent difficile pour les auditeurs de travailler entre les différentes

pratiques d'audit. Pour de nombreuses ISC, les différents types de pratiques d'audit sont généralement menés en silos et il y a peu ou pas de synchronisation des périodes d'audit couvertes ou de recoupement des conclusions d'audit. Malgré ces défis, l'intégration des pratiques d'audit peut renforcer le travail budgétaire des ISC. (Encadré 2.8.)

Encadré 2.8. Les avantages de combiner différentes pratiques et informations d'audit

Le Département du vérificateur général de la Jamaïque a identifié des avantages significatifs en termes de pertinence des recommandations lorsque l'audit d'une entité impliquait plus d'un type d'audit. Dans d'autres cas, où des analyses des tendances des états financiers (FSA) ont été effectués en préalable à un audit de performance, les conclusions étaient plus ciblées et les recommandations d'audit ont contribué à l'amélioration de la gestion financière des entités. Ces résultats positifs pourraient contribuer à réduire la dépendance des entités à l'égard du soutien budgétaire du gouvernement et à accroître l'espace budgétaire pour le soutien d'autres programmes gouvernementaux importants.

Source : Contribution de Gail Lue Lim, réunion technique UNDESA-IBP sur l'élaboration de ce manuel (26-28 mai 2021).

2.5. Normes et processus général pour auditer la crédibilité

Les audits de crédibilité budgétaire suivent les mêmes normes et processus généraux que les autres audits. Ces normes et processus d'audit varient selon les pratiques d'audit, c'est-à-dire selon qu'une ISC mène un audit financier, de conformité ou de performance, ou un audit intégré combinant plusieurs types d'audit (par exemple, conformité et performance).

Normes: Les ISC s'appuient sur les normes internationales d'audit pertinentes (ISSAI) établies par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) pour chaque type d'audit.⁶⁵ Il n'existe pas de normes ou d'orientations spécifiques sur l'audit de la crédibilité budgétaire approuvées par l'INTOSAI. Les auditeurs doivent appliquer les normes appropriées pour le type d'audit à réaliser. En outre, les auditeurs doivent prendre en compte les normes et directives existantes liées à des sujets spécifiques tels que l'audit des systèmes d'information (GUID 5100) ; l'audit de la

⁶⁵ Voir <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>. Il existe des manuels pour aider les ISC à mener chaque type d'audit.

dette publique (GUID 5250), ou l'audit du système d'information sur la dette publique (GUID 5259), entre autres. Les normes qui touchent toutes les pratiques d'audit - telles que l'ISSAI 100 et l'ISSAI 12 - s'appliquent également. Le tableau 2.5 résume les normes et orientations pertinentes de l'INTOSAI qui s'appliquent à l'audit de la crédibilité du budget.

Les ISC s'appuient également sur leurs propres directives, manuels et normes internes pour mener différents types d'audits. Selon les résultats

de l'enquête menée en 2022 pour ce manuel, 35 pour cent des personnes répondantes ont indiqué que leur ISC respecte les normes et directives internes lors de la conduite des audits du système de GFP.⁶⁶ Lorsqu'elles utilisent leurs propres normes, les ISC doivent s'assurer qu'elles sont conformes aux principes nclus dans les ISSAI 100, 200, 300 et 400. Elles peuvent également s'appuyer sur les orientations de l'INTOSAI pour l'application d'autres normes internationales pertinentes (par exemple, IPSAS pour les normes financières du secteur public, y compris IPSAS 24 et 42).

Tableau 2.5. Normes internationales d'audit et orientations pertinentes pour auditer la crédibilité du budget

Audit financier	Vérification de la conformité	Audit de performance
ISSAI 200-299 (Principes de l'AF) Série ISSAI 1000-1999 (maintenant ISSAI 2000-2899) de normes d'audit financier Guide 2900 (aux normes de l'AF)	ISSAI 400-499 (Principes de l'AC) ISSAI 4000-4899 (normes de l'AC) Orientation 4900 (autorités et critères)	ISSAI 300-399 (Principes de l'AP) ISSAI 3000-3899 (normes de l'AP) Guide 3910 (concepts centraux de l'AP), 3920 (processus de l'AP)
Transversal		
ISSAI 12 (valeur et avantages) ; ISSAI 100 (principes fondamentaux de l'audit du secteur public) ; ISSAI 140 (contrôle qualité) INTOSAI Gov 9100 (lignes directrices pour les normes de contrôle interne pour le secteur public)		

En outre, lorsqu'elles effectuent des audits liés à des questions budgétaires, les ISC s'appuient également sur les normes et bonnes pratiques internationales comme sources de critères d'audit. Certaines de ces normes ont été présentées au chapitre 1. Dans l'enquête sur le manuel, de nombreuses ISC ont déclaré utiliser, entre autres, le Manuel de transparence budgétaire du FMI

et les Principes de gouvernance budgétaire de l'OCDE.⁶⁷ Une autre norme pertinente est le Manuel de statistiques de finances publiques (GFSM) du FMI (2014),⁶⁸ qui fournit un cadre conceptuel et de reporting complet pour analyser et évaluer la politique budgétaire, en particulier la performance du secteur des administrations publiques et du secteur public au sens large, et

⁶⁶ Enquête UNDESA/IBP SAI, 2022.

⁶⁷ Ibid. (Enquête UNDESA/IBP SAI, 2022.)

⁶⁸ <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>

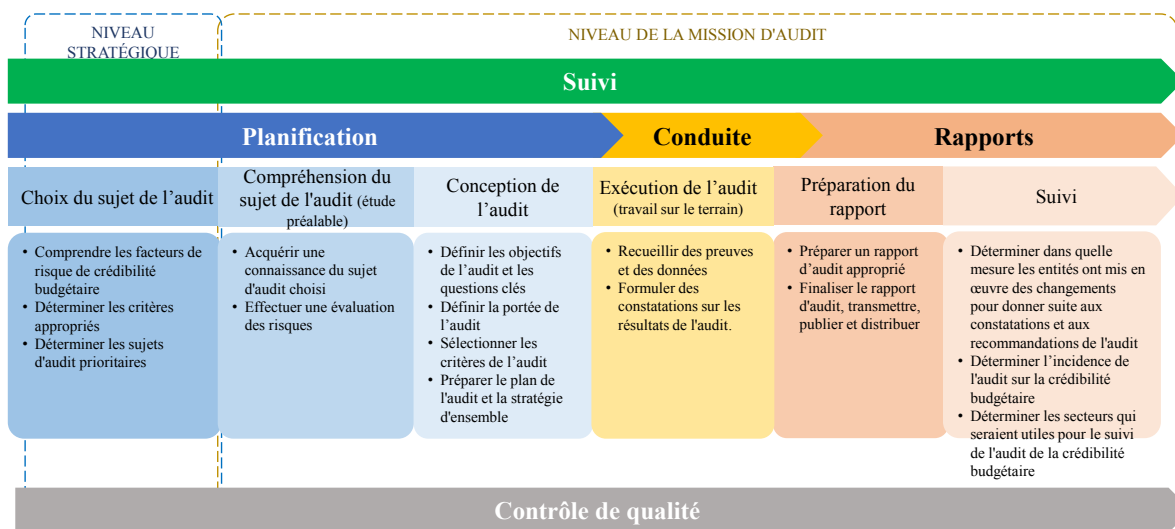
fournit des lignes directrices pour présentant des statistiques fiscales.⁶⁹ Pour les missions d'examen, avec une assurance limitée, une ressource pertinente est la Norme internationale sur les missions d'examen (ISRE) 2400 (révisée) (2013).

Processus général : Dans l'ensemble, le processus d'audit peut être structuré en phases et éléments génériques répartis dans différentes pratiques d'audit, bien que la pertinence de ces phases puisse varier en fonction du type d'audit à réaliser. Ces phases génériques du processus d'audit sont illustrées dans la figure 2.3.

Lorsqu'ils entreprennent un audit lié à la crédibilité

budgétaire, les auditeurs sont confrontés à différentes questions et exigences tout au long de ces phases. Les questions sont différentes selon la fréquence des audits liés au budget. Par exemple, les audits des comptes de fin d'année ou de l'exécution du budget de l'État sont effectués chaque année et peuvent donc nécessiter moins d'investissement dans la phase de planification, car l'audit a une méthodologie similaire d'une année sur l'autre. De plus, la combinaison de différents types de pratiques d'audit implique certains choix et considérations liés à la sélection de l'audit.

Figure 2.3. Aperçu du processus d'audit



Source: SAI Philippines 2022.

Aller de l'avant : Pour compléter la discussion de ce chapitre, l'annexe 2.1 présente des exemples de questions réelles examinées par les ISC dans 20 pays et les risques potentiels qu'elles posent pour la crédibilité budgétaire. Les chapitres suivants illustrent les différentes options dont dispose une ISC pour améliorer son travail sur la crédibilité

budgétaire. Chaque chapitre fournit des conseils et des exemples (par exemple, les objectifs et les questions de l'audit) pour aider les auditeurs à comprendre ce qu'implique l'audit de la crédibilité du budget et aborde certains des questions et des choix qui se posent lors de la réalisation de ce travail.

⁶⁹ Contribution de Gail Lue Lim à la réunion technique UNDESA-IBP pour l'élaboration de ce manuel (mai 2021) ; UNDESA, 2021. CEPA strategy guidance note.

Chapitre 3 : Risques de crédibilité budgétaire au niveau de l'ensemble du gouvernement

Ce chapitre examine les risques de crédibilité budgétaire au niveau de l'ensemble du gouvernement. Il fournit des exemples de ces risques à chaque étape du processus budgétaire et illustre comment les ISC de plusieurs pays en ont évalué certains. S'appuyant sur le concept de crédibilité budgétaire discuté précédemment, ce chapitre vise à sensibiliser sur les indicateurs éventuels de risque de crédibilité budgétaire et à orienter les auditeurs sur la manière de les identifier lors de l'audit des budgets gouvernementaux.

3.1. Comprendre les risques de crédibilité budgétaire au niveau de l'ensemble du gouvernement

La crédibilité des budgets publics est un facteur clé de l'efficacité de la prestation de services et de la confiance des citoyens dans les systèmes publics. D'un point de vue technique, un budget crédible est un budget dont les écarts sont négligeables à la fin de l'exercice budgétaire.⁷⁰ Du point de vue de la gouvernance, un budget crédible est un budget qui a fait l'objet d'un contrôle approprié.

Les risques liés à la crédibilité budgétaire peuvent survenir à n'importe quel stade du

processus budgétaire. Au niveau de l'ensemble du gouvernement, ils peuvent être définis comme des risques de crédibilité liés aux fonctions et processus budgétaires (par exemple, la planification, le suivi) exécutés par les principaux acteurs responsables du processus budgétaire au niveau national et s'appliquent à l'ensemble de l'administration publique à un niveau consolidé ou à l'ensemble du gouvernement (par opposition à des entités ou des programmes spécifiques). L'accent est mis sur les processus transversaux plutôt que sur des institutions spécifiques. Par exemple, une évaluation récente de neuf pays à l'aide de l'outil d'évaluation AFROSAI-E (voir chapitre 4) a identifié des domaines de risque transversaux, notamment l'exhaustivité du suivi et du contrôle et l'automatisation systématique de la gestion financière et de la prestation de services.⁷¹ Les risques de crédibilité budgétaire tels que ceux qui pèsent sur l'ensemble du gouvernement peuvent également entraîner des risques de crédibilité au niveau de programmes ou d'entités spécifiques, comme nous le verrons au chapitre 6.

Dans la plupart des pays, les principales entités responsables du processus budgétaire au niveau de l'ensemble du gouvernement sont le Ministère des Finances et le corps législatif. Chacun joue un rôle à différentes étapes du processus budgétaire, comme le résume le tableau 3.1, bien que la répartition exacte de leurs responsabilités

⁷⁰ John Whiteman, 2013. «Measuring the capacity and capability of Public Financial Management Systems », Revue internationale de gestion publique, vol. 14, numéro 2.

⁷¹ AFROSAI-E, 2022. «Public financial management transversal risk report 2022», disponible sur https://afrosai-e.org.za/wp-content/uploads/2022/07/AFROSAI-E_Public-Financial-Management-Transversal-Risk-Report-2022.pdf

varie d'un pays à l'autre en fonction du modèle de gouvernance. Néanmoins, le processus budgétaire implique différentes entités et différents niveaux des pouvoirs publics.⁷² Comme souligné dans le chapitre 1, d'autres parties prenantes jouent également un rôle important. Par exemple, les

ISC sont indispensables pour assurer un contrôle externe indépendant du budget. Par conséquent, le processus budgétaire doit être coordonné, cohérent et homogène dans l'ensemble du secteur public et à tous les niveaux du gouvernement.⁷³

Tableau 3.1. Responsabilités du ministère des Finances et du corps législatif dans le processus budgétaire *

Étape du processus budgétaire	Tâches	Institutions responsables
Élaboration du budget	<ul style="list-style-type: none"> Élaboration du budget annuel en conformité avec les cadres de planification à long terme du pays, tels que les plans de développement nationaux et les objectifs de développement durable (ODD) Définition des objectifs de recettes et de dépenses au niveau national 	Ministère des Finances
Approbation du budget	<ul style="list-style-type: none"> Présentation du projet de budget au parlement ou au pouvoir législatif pour examen 	Ministère des Finances
	<ul style="list-style-type: none"> Examen et approbation du budget Adoption des lois de finances 	Corps législatif
Exécution du budget	<ul style="list-style-type: none"> Mobilisation des recettes, conformément au budget. Décaissement des fonds en faveur des entités et des programmes de mise en œuvre conformément au plan de trésorerie approuvé. Fourniture d'orientations sur l'exécution du budget aux entités publiques 	Ministère des Finances
Comptabilité et rapports	<ul style="list-style-type: none"> Veiller à ce qu'il existe des systèmes de suivi budgétaire fonctionnels au sein du gouvernement 	Ministère des Finances
	<ul style="list-style-type: none"> Veiller à ce que les entités rendent compte des ressources mises à disposition Veiller à ce que les informations relatives à l'exécution du budget soient disponibles, facilement accessibles et fiables. 	Corps législatif
Contrôle et évaluation externes	<ul style="list-style-type: none"> Discuter et prendre des mesures sur les questions soulevées dans les rapports d'audit concernant l'exécution des budgets par les entités. 	Corps législatif

*La répartition des responsabilités peut varier en fonction du modèle de gouvernance du pays.
Source : Auteurs du chapitre.

⁷² OCDE, 2014. «Principes de gouvernance budgétaire de l'OCDE», Paris, OCDE, disponible à l'adresse <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Draft-Principles-Budgetary-Governance.pdf>

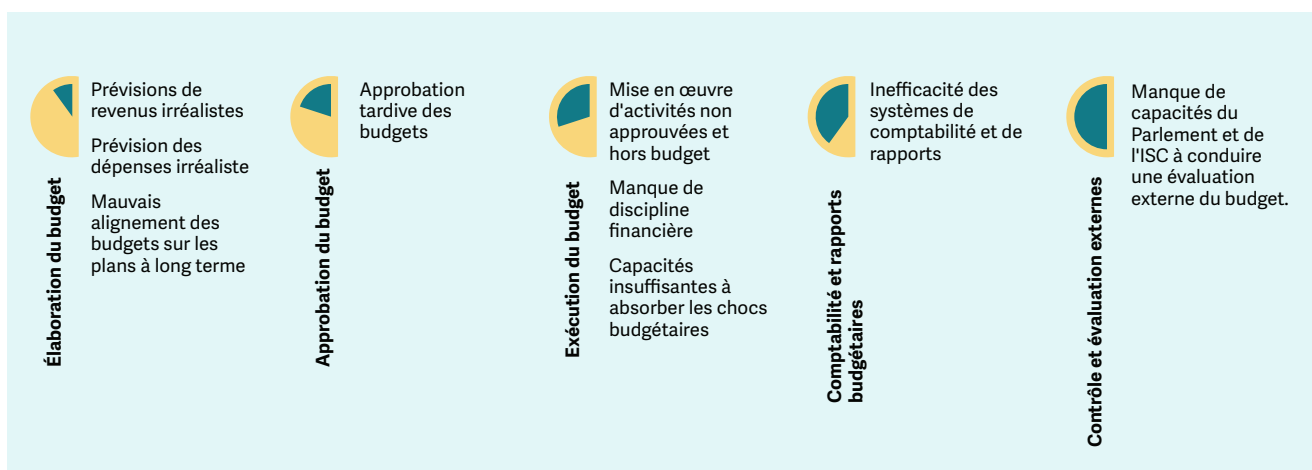
⁷³ Ibid

3.2. Risques courants de crédibilité budgétaire au niveau de l'ensemble du gouvernement

Les risques de crédibilité budgétaire liés aux fonctions de l'ensemble du gouvernement se

retrouvent à chacune des étapes du processus budgétaire. Les plus courants sont résumés dans la figure 3.1.

Figure 3.1. Risques courants liés à la crédibilité budgétaire au niveau de l'ensemble du gouvernement



Source : Auteurs du chapitre.

Risques pour la crédibilité du budget au stade de l'élaboration du budget

Parmi les risques de crédibilité budgétaire les plus courants qui affectent la phase de l'élaboration du budget figurent les prévisions et l'alignement sur les plans nationaux à long terme.

Projections/prévisions irréalistes des recettes et des dépenses

L'exactitude des prévisions de recettes et de dépenses affectera la crédibilité du budget. Des prévisions de recettes plus crédibles sont associées à de moindres écarts de dépenses.⁷⁴ Les estimations de recettes et de dépenses doivent être réalistes et refléter les circonstances économiques du moment au niveau national. L'Exécutif doit également être en mesure de mobiliser les recettes prévues et de les dépenser comme prévu. Des prévisions peu fiables sont

⁷⁴ de Renzio et Cho, 2020.

susceptibles d'entraîner des écarts importants entre les recettes prévues et les recettes

effectivement perçues à la fin de de l'exercice, tant pour les sources de recettes individuelles

Encadré 3.1. Des prévisions de recettes et de dépenses peu fiables entraînent une mauvaise affectation des ressources

L'ISC de la Jamaïque a constaté que le fait que le ministère des Finances se soit appuyé sur les projections approuvées par le Cabinet lors de la conception initiale du programme spécial de retraite anticipée, au lieu d'entreprendre les recherches nécessaires pour identifier des estimations crédibles et à jour, s'est traduit par un surfinancement du budget. Cela a nécessité une réduction de 2,5 milliards de dollars jamaïcains (environ 19 millions de dollars américains) dans le premier budget rectificatif. Une mauvaise budgétisation, due à l'absence d'estimations crédibles, peut occasionner un manque de financement pour d'autres programmes pertinents, ce qui est problématique dans un contexte de marge de manœuvre budgétaire limitée.

Source : "The importance of budget credibility to SAI Jamaica and related issues", Gail Lue Lim, économiste en chef et contrôleur général adjoint, Département du contrôleur général de la Jamaïque, 2021.

(par exemple, impôts, dons) que pour l'ensemble des recettes. Cela tend, en retour, à entraîner des écarts importants entre les dépenses prévues et les dépenses réelles, tant au niveau global qu'au niveau des programmes, des entités et des activités. Les estimations peu fiables des recettes et des dépenses affectent l'allocation des ressources, y compris la prestation de services (et les résultats obtenus), certains programmes ou entités ne recevant pas suffisamment de ressources budgétaires tandis que d'autres sont surfinancés (encadré 3.1.). Lorsque les contraintes macroéconomiques ne sont pas correctement prises en compte ou que les hypothèses économiques sous-jacentes sur les coûts sont peu réalistes, le budget est trop souvent prévu sur la base du budget de l'année précédente, c'est-à-dire selon une approche « ascendante » déterminée par les demandes de dépenses, ce qui conduit souvent à des dépassements de dépenses.⁷⁵

Les pouvoirs publics ont tendance à abandonner

les objectifs de recettes et les autres règles budgétaires en cas de chocs extérieurs (pandémies, catastrophes naturelles et autres situations d'urgence) et en période de mauvaise performance économique et de récession, en raison des effets négatifs sur la réalisation des objectifs de recettes et des pressions exercées en faveur d'une augmentation des dépenses. Ces actions affectent encore davantage plus les objectifs de recettes et de dépenses et la crédibilité du budget.⁷⁶

En somme, les audits doivent examiner la capacité de l'Exécutif à faire des prévisions de recettes et de dépenses fiables et à s'assurer que ces recettes sont mobilisées. L'incapacité à effectuer des prévisions fiables peut résulter de causes systémiques ou d'autres facteurs (y compris des pressions politiques), et peut nécessiter des réformes de l'ensemble du système de prévision. (encadré 3.2.)

⁷⁵ FMI, 1999. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/guide3.htm>

⁷⁶ Pratap Ranjan Jena et Satadru Sikdar, 2019. «Budget credibility in India-Assessment through the PEFA framework», n° 284, série de documents de travail du NIPFP, disponible à l'adresse https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2019/12/WP_284_2019.pdf

Encadré 3.2. Décryptage des causes systémiques du manque de fiabilité des prévisions de recettes et de dépenses

En 2013, l'**ISC d'Ouganda** a constaté des limites dans les prévisions de son gouvernement, notamment l'absence de règles formelles et d'un processus bien structuré pour encadrer le processus de prévision des recettes ; des lacunes dans la couverture des prévisions de recettes ; une faible transparence dans les prévisions de recettes ; le manque de processus systématique d'examen et d'apprentissage des prévisions de recettes ou des hypothèses antérieures ; et l'utilisation de modèles de prévision très basiques. L'ISC a notamment souligné que ces facteurs ont des conséquences négatives sur la crédibilité des prévisions de recettes.

Source : Rapport d'audit VFM sur les prévisions de revenus par le ministère des finances, du plan et du développement économique – ISC Ouganda - 2013.

Manque d'alignement des budgets sur les cadres de planification à long terme et les ODD

Pour faire des progrès dans la mise en œuvre des objectifs de développement durable (ODD), il faut des politiques nationales efficaces et des budgets crédibles qui reflètent les priorités en matière de finances publiques et de politiques. Les plans nationaux de développement jouent un rôle essentiel dans la mise en œuvre des ODD, car ils reflètent les aspirations à long terme du gouvernement et de ses citoyens pour une période de cinq, dix ans ou plus.⁷⁷ Ces plans exposent les interventions, les modalités et les calendriers de mise en œuvre pour la réalisation des objectifs fixés par l'Exécutif.

Les budgets annuels constituent l'outil par lequel les pouvoirs publics mettent en œuvre ces plans stratégiques à long et à moyen termes et, par conséquent, ils sont censés être alignés sur les

cadres de développement nationaux. Différents mécanismes peuvent contribuer à articuler les budgets aux objectifs de politique publique transversaux. Par exemple, le marquage des dépenses liées aux ODD, au genre, au climat ou aux enfants dans les systèmes d'information financière⁷⁸ peut aider à suivre et à évaluer l'affectation des ressources en vue de la réalisation des ODD et d'autres priorités transversales.

L'évaluation du degré d'alignement des budgets annuels sur les plans de développement nationaux est un moyen important permettant aux audits d'identifier les possibilités d'actions correctives. Les rapports d'audit des ISC ont mis en évidence le fait que l'alignement insuffisant du budget sur les cadres de développement nationaux à long terme compromet la réalisation des priorités nationales à long terme. De même, le fait de ne pas intégrer les ODD dans le cycle budgétaire peut entraver les progrès dans la réalisation des cibles des ODD (encadré 3.3.).

⁷⁷ Tarek Katramiz et Mahesti Okitarashi, 2021. «Accelerating 2030 Agenda integration: Aligning National Development Plans with the Sustainable Development Goal », note d'orientation n° 25, Université des Nations Unies.

⁷⁸ Jennifer Asman, Claire Schouten, Sally Torbert et Nik Mandalia, 2022. Blog du FMI : «How to Maintain Progress on Implementing the SDGs», <https://blog-pfm.imf.org/en/pfm-blog/2022/10/how-to-maintain-progress-on-implementing-the-sdgs>. Voir également UNDESA, 2019. Sustainable Development Goal 16: Focus on public institutions, Rapport mondial sur le secteur public 2019, chapitre 3, Division des institutions publiques et du gouvernement numérique, New York, disponible sur : <https://publicadministration.un.org/en/Research/World-Public-Sector-Reports>

Encadré 3.3. Un mauvais alignement de la budgétisation sur les cadres de planification à long terme peut entraver les efforts de réalisation des ODD.

Un audit portant sur l'alignement du budget national du **Malawi** sur son engagement à mettre en œuvre les ODD a conclu que le pays aurait des difficultés à atteindre ses cibles des ODD en raison d'importants déficits de financement du budget annuel destiné à leur mise en œuvre.

Source: PNUD, 2018 «Audit des ODD sur l'alignement du budget national au Malawi», novembre.

Risques pour la crédibilité budgétaire au stade de l'approbation du budget

Des risques pour la crédibilité budgétaire peuvent également survenir lors de la présentation du projet de budget et de son approbation par le corps législatif. Un des principaux risques est lié au calendrier de présentation et d'approbation du budget.

Retards dans l'approbation du budget par le Législatif

De nombreux pays ont mis en place des cadres réglementaires pour structurer la manière dont les budgets sont élaborés par l'Exécutif, y compris les délais de soumission du projet de budget au corps législatif pour délibération, examen et approbation. Le Code de transparence des finances publiques du FMI, les directives

Encadré 3.4. L'approbation tardive du budget crée des risques pour la crédibilité budgétaire

Le rapport d'audit financier 2020 sur l'exécution du budget des institutions de **la Bosnie-Herzégovine** a souligné que, malgré l'existence de délais pour l'adoption des lois budgétaires visant à faciliter la mise en œuvre du budget, la loi de finances et d'affectation des crédits pour 2020 n'a été adoptée qu'en juillet 2020. Le financement des institutions et le service des obligations internationales ont été effectués pendant la majeure partie de l'année sur la base de décisions temporaires du Conseil des Ministres de Bosnie-Herzégovine. Du point de vue de la gouvernance, ce cas met en évidence un risque majeur de crédibilité budgétaire, à savoir l'exécution du budget sur la base de décisions temporaires du Conseil des Ministres sans contrôle du pouvoir législatif.

Source : Réponse de l'ISC de Bosnie-Herzégovine à l'enquête menée en 2022 dans le cadre de l'élaboration du manuel.

budgétaires de l'OCDE et le cadre PEFA fournissent de bonnes orientations à cet égard (voir chapitre 1). La plupart des cadres réglementaires prévoient que le budget doit être soumis au corps législatif au moins trois ou quatre mois avant le début de l'exercice budgétaire.

Malgré les délais fixés par la loi, les budgets continuent d'être soumis tardivement au parlement (par exemple, dans de nombreux pays, les projets de budget ne sont soumis au corps législatif qu'un ou deux mois avant le début de l'exercice budgétaire).⁷⁹ Cela réduit considérablement le temps dont disposent les législateurs pour examiner et analyser le budget et ses objectifs budgétaires avant de l'approuver ; ce qui accroît le risque d'écarts budgétaires au cours de l'exécution du budget. En outre, l'approbation tardive du budget empêche les entités gouvernementales de lancer des procédures de passation de marchés sur la base du budget approuvé, en particulier dans les cas où des mandats de paiements doivent être délivrés aux entités publiques. Une planification insuffisante des marchés publics peut également affecter négativement la planification de la gestion de trésorerie, ce qui à son tour affecte la mise en œuvre de projets susceptibles d'améliorer les conditions de vie des citoyens.⁸⁰ Une mauvaise planification de la trésorerie peut créer des risques pour la gestion de la dette ou entraîner des dépenses considérables en fin d'exercice. L'approbation tardive du budget peut également exacerber d'autres problèmes existants, tels que des prévisions de recettes erronées, ce qui compromet davantage la crédibilité budgétaire⁸¹ (encadré 3.4.).

Les retards dans l'approbation du budget constituent un indicateur de risque potentiel pour la crédibilité du budget que les auditeurs doivent prendre en considération. Les audits devraient approfondir toutes les explications avancées, mettre en lumière les effets de ces retards et formuler des recommandations pour éviter de tels retards à l'avenir.

Risques pour la crédibilité du budget au stade de l'exécution du budget

Les auditeurs peuvent également trouver des informations et des éléments probants indiquant des risques de crédibilité au stade de l'exécution du budget.

Mise en œuvre d'activités non approuvées et hors budget

L'un des risques de crédibilité lors de l'exécution du budget est l'allocation de ressources budgétaires pour la mise en œuvre d'activités qui n'ont été ni examinées ni approuvées par le Parlement. Cela peut se limiter à quelques programmes spécifiques, comme indiqué au chapitre 6, mais pourrait également s'étendre à un ensemble de programmes et sous-programmes du budget. Dans ce cas, il ne s'agit plus d'un risque au niveau du programme, mais d'un risque au niveau de l'ensemble du gouvernement. Les activités non approuvées n'ayant jamais été dotées de ressources par le législateur, cela exerce une pression sur d'autres domaines et augmente le risque de réaffectation des ressources et de contre-performance de certains programmes par rapport à d'autres.

Dans certains cas, l'Exécutif met en œuvre des activités en utilisant des fonds qui n'ont jamais été soumis au parlement pour affectation, ou « financement hors budget ». Le fait de ne pas communiquer les fonds au corps législatif implique le fait que le budget qui est finalement approuvé est sous-estimé du montant du financement hors budget. Ces fonds sont parfois importants en termes de volume et mis en œuvre avec une transparence et un contrôle limités.⁸²

⁷⁹ CABRI, AFROSAI et ATAF, 2010. «A status report on good financial governance in Africa », Pretoria, Initiative Africaine Concertée sur le Réforme Budgétaire, disponible sur https://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Generic-Documents/Annual_Meetings/2013_AM_Interpreters_Working_Documents/27%20Mai%20CABRI%20Status%20Report%20on%20GFG%20Web%20Version%20English_01.pdf

⁸⁰ Ianna Jato Gideon, 2015. "Budget Implementation and Governance in Nigeria" Academic Discourse: An international journal, available at <https://www.globalacademicgroup.com/journals/academic%20discourse/BUDGET%20IMPLEMENTATION%20AND%20GOVERNANCE%20IN%20NIGERIA.pdf>

⁸¹ Camille Karamaga, 2012. "Timing is everything: Why delays in budget approval are undermining fiscal policy in Africa ... and what can be done about it," septembre, blog PFM du FMI <https://blog-pfm.imf.org/en/pfmblog/2012/09/timing-is-everything-why-delays-in-budget-approval-are-undermining-fiscal-policy>

⁸² Linda J. Bilmes, 2018. "The Fiscal Opacity Cycle: How America Hid the Costs of the Wars in Iraq and Afghanistan." Toward A Just Society: Joseph Stiglitz and Twenty-First Century Economics. Ed. Martin Guzman. Columbia University Press, 457-478.

Des montants importants de financement « hors budget » en dehors des structures d'affectation du budget ordinaire affectent les choix politiques et les résultats et comportent un risque en termes de crédibilité budgétaire. L'absence d'obligation de rendre compte des dépenses hors budget peut conduire à un dépassement global des dépenses et à une mauvaise fourniture de biens et de services, créer des opportunités de corruption et de mauvaise administration, et donner la priorité à des dépenses non stratégiques. En outre, le financement hors budget compromet le contrôle externe exercé par l'ISC et d'autres parties prenantes et, par conséquent, affecte l'évaluation des risques de crédibilité budgétaire fondée uniquement sur les ressources régulièrement affectées par le parlement.

L'indiscipline financière au sein de l'Exécutif et du Législatif

La crédibilité du budget concerne également la discipline financière des parties prenantes, en particulier l'Exécutif et le Législatif. Les risques de

crédibilité budgétaire peuvent résulter de l'équilibre relatif des pouvoirs entre l'Exécutif et le Législatif dans le processus budgétaire. Cet équilibre est façonné par l'économie politique des relations entre l'Exécutif et le Législatif tout au long du processus budgétaire et par les dispositions institutionnelles qui influencent ces interactions.⁸³ Les parlements ont des pouvoirs budgétaires qui ne sont pas toujours utilisés de manière efficace et responsable. Dans certains cas, ces pouvoirs peuvent servir à mobiliser des ressources pour la réalisation d'agendas politiques, au détriment d'une exécution budgétaire saine et d'une prestation de services efficace. Voir l'encadré 3.5.

D'autres parties prenantes, en particulier au sein de l'Exécutif, peuvent faire usage de leurs pouvoirs budgétaires pour accorder des exonérations fiscales pour des raisons politiques, pour autoriser l'accumulation insoutenable de dettes ou pour la mise en œuvre de projets sans viabilité économique, au détriment de la prestation de services. Voir l'encadré 3.6.

Encadré 3.5. Les amendements législatifs peuvent affecter la crédibilité budgétaire

En 2018, au Brésil, un audit des différents amendements parlementaires à la loi budgétaire par la Cour fédérale des comptes (TCU) a révélé qu'un total de 8,15 milliards de réais (R\$) a été autorisé par le biais de modifications parlementaires entre 2014 et 2017. Sur ce montant, seulement 5,4 milliards de R\$ (66 %) ont été engagés et 4,5 milliards de R\$ ont finalement été dépensés. Le manque de capacités techniques pour mettre en œuvre des projets au niveau sub-national était, entre autres facteurs, l'une des causes de la sous-utilisation des crédits. L'audit a également révélé que l'exécution de ces dépenses a fait l'objet d'une priorité en 2017 et en 2018, très probablement en raison de considérations électorales.

Source: A. Guillán Montero, 2021.

⁸³ Carlos Santiso, 2005. "Budget institutions and fiscal responsibility. Parliaments and the political economy of the budget process in Latin America," Washington D.C., World Bank Institute, available at <https://documents1.worldbank.org/curated/en/963711468265796384/pdf/358630WB10Budg1sponsibility1PUBLIC1.pdf>

Encadré 3.6. Les pressions politiques peuvent affecter l'exécution et la crédibilité du budget

Au **Nigeria**, le budget contenait des prévisions de dépenses d'investissement irréalistes sur plusieurs années (2009-2016), car de nombreux projets ont été inclus dans le budget pour des raisons politiques, alors que l'Exécutif n'avait qu'une très faible capacité à les mettre en œuvre. Plus d'un tiers de ces projets n'ont jamais été lancés ou réalisés. Dans de telles circonstances, des projets indispensables ont dû rivaliser avec des projets non prioritaires pour l'obtention de ressources budgétaires.

Source : Atiku et Lakin, 2019. "The Contours of Budget Credibility in Nigeria", <https://internationalbudget.org/publications/the-contours-of-budget-credibility-in-nigeria/>

Les audits externes peuvent mettre en lumière les risques de crédibilité liés aux modifications législatives ou à l'usage des pouvoirs budgétaires par l'Exécutif à des fins politiques.

Capacité insuffisante à absorber les chocs budgétaires dus à des situations d'urgence ou à des risques à long terme

Les chocs extérieurs, les situations d'urgence telles que la COVID-19 et, de plus en plus, les risques externes à long terme tels que le changement climatique, exercent une pression sur l'Exécutif, le poussant à augmenter les dépenses dans certains domaines et à déplacer des ressources au sein du budget afin de mobiliser les ressources nécessaires pour répondre à ces situations d'urgence ou à ces risques à long terme. La probabilité d'écarts budgétaires augmente considérablement si les budgets ne peuvent pas absorber suffisamment la pression. Dans ces cas,

lorsque l'Exécutif n'a pas de réponse claire, la seule issue est de réduire les ressources initialement allouées à certains secteurs afin de trouver des ressources pour les budgets d'urgence et les budgets complémentaires, ce qui affectera la performance des programmes dont les budgets ont été réduits (encadré 3.7).

Une étude de l'IBP qui a examiné les écarts de dépenses liés à 10 ODD dans 13 pays pour la période 2018-20 a montré que les transferts budgétaires résultant de la Covid-19 n'ont pas détérioré la crédibilité du budget par rapport aux ODD, mais que les dépassements de dépenses dans les secteurs de la santé et de la protection sociale ont été facilités par les ressources prélevées sur d'autres secteurs-clés. En conséquence, la sous-utilisation des crédits dans les domaines de l'éducation, de l'eau et de l'assainissement et de l'égalité de genres a été significative, atteignant en moyenne 18 %, 15 % et 13 % respectivement.⁸⁴ (Voir la figure 1.5 au chapitre 1.)

⁸⁴ IBP, 2022. "Budget Credibility and the Sustainable Development Goals"

Encadré 3.7. Crédibilité budgétaire dans le contexte de la COVID-19

Face au début de la pandémie, au cours de l'exercice 2019/20, les dépenses budgétaires du Kenya pour la santé ont dépassé les prévisions par rapport aux années précédentes. Les dépenses des programmes de santé ont dépassé de 11 % le budget initialement approuvé. Cela s'explique en grande partie par les ressources supplémentaires allouées au programme « Politique, normes et réglementation en matière de santé » (qui comprend l'intervention d'urgence COVID-19), qui a dépassé son budget de 63 %.

Alors que le budget du programme national de protection sociale a été augmenté de 63 % pour étendre la portée des programmes de protection sociale du gouvernement au cours de l'exercice 2019/20, seulement 82 % de ce budget a été absorbé. Cela représente une sous-utilisation importante des crédits au moment même où l'impact économique de la COVID-19 était à son apogée et où le pays se trouvait dans un état de confinement strict.

Des problèmes de transparence et de reddition de comptes persistent dans la manière dont le gouvernement a collecté et dépensé les fonds alloués au COVID-19. Les informations ventilées sur les allocations budgétaires liées à la pandémie étaient limitées. Par exemple, des informations détaillées sur la manière dont les ressources du Fonds d'intervention d'urgence COVID-19 du Kenya ont été allouées et dépensées n'étaient pas disponibles, en particulier en ce qui concerne les contributions volontaires, les subventions et les dons au Fonds. Les informations sur les dépenses au niveau national, telles que présentées dans les rapports du contrôleur du budget et les rapports des groupes de travail sectoriels, n'étaient pas non plus exhaustives concernant les dépenses des lignes budgétaires très détaillées et l'impact qui en résulte.

Source: FaithAnn Kinyanjui, Abraham Ochieng, Abraham Rugo, John Kinuthia, 2021. https://internationalbudget.org/covid/wp-content/uploads/2021/08/Kenya-Brief-Managing-COVID-Funds_Paper.pdf

Les auditeurs doivent examiner la manière dont l'Exécutif mobilise et dépense les ressources pour répondre aux situations d'urgence ou à d'autres chocs économiques, étant donné qu'ils présentent des possibilités de risques importants pour la crédibilité budgétaire. Les pays qui ont une faible capacité à faire face aux chocs sont plus susceptibles de connaître d'importantes réallocations des ressources des programmes sociaux par rapport aux pays où le budget dispose d'une certaine flexibilité pour faire face à de tels événements inattendus. Cela entraînera des

déviations et des contre-performances pour les programmes qui ont fait l'objet de coupes budgétaires. La faiblesse des capacités de mise en œuvre peut expliquer, du moins en partie, l'importante sous-utilisation des ressources critiques pendant les situations d'urgence. Les auditeurs devraient également examiner les dispositions en matière de transparence et de reddition de comptes qui régissent la mobilisation et l'exécution des ressources en réponse aux situations d'urgence (Voir encadré 3.8.).

Risques pour la crédibilité du budget dans les systèmes d'information budgétaire et de comptabilité

Des systèmes de comptabilité et d'information solides et exhaustifs contribuent à renforcer la crédibilité budgétaire, car ils assurent la disponibilité d'information budgétaire et favorisent l'exercice d'un contrôle efficace des dépenses publiques et l'utilisation appropriée des ressources. Des systèmes de comptabilité et d'information solides réduisent également de manière significative le risque de détournement des ressources des budgets approuvés. En outre, la prise en compte de l'information non financière et de l'information sur les performances permet de faire en sorte que les gestionnaires des ressources publiques soient tenus de rendre compte des résultats obtenus.

Systemes d'information et de comptabilité inefficaces

Les systèmes d'information faibles se caractérisent par des indicateurs de performance insuffisants ou inappropriés, des données et des informations de mauvaise qualité (notamment une transparence limitée sur le passif éventuel et le cadre de gestion de la dette, un suivi ponctuel et non systématique des activités, et des liens insuffisants entre les indicateurs financiers et les indicateurs de performance, qui exacerbent les problèmes de crédibilité).⁸⁵ Les informations détaillées sur les allocations budgétaires et les dépenses sont souvent limitées. Malgré les améliorations générales apportées à la transparence budgétaire au fil des ans, il reste des défis importants qui risquent de compromettre la crédibilité budgétaire (voir encadré 3.8.).

Encadré 3.8. Le manque de transparence budgétaire contribue aux risques pour la crédibilité budgétaire

Malgré des améliorations globales en matière de transparence budgétaire (les scores de l'enquête sur le budget ouvert ont augmenté de plus de 20 % dans les pays étudiés entre 2008 et 2021), la plupart des pays sont encore loin d'être suffisamment transparents pour permettre un engagement et un contrôle significatifs des dépenses publiques. Au niveau mondial, près d'un document budgétaire sur trois qui devrait être publié n'est pas dans le domaine public. Trois des cinq pays étudiés ne publient pas de rapports semestriels, qui sont des moyens importants pour communiquer les changements dans les dépenses au cours de l'exécution du budget. De nombreux gouvernements n'ont pas fourni d'informations sur la dette.

De graves lacunes subsistent dans les mécanismes de contrôle de la gestion des fonds publics par l'Exécutif. Dans 60 % des pays étudiés, les dirigeants peuvent transférer des fonds entre agences publiques sans autorisation préalable du parlement et, dans deux tiers des cas, ils peuvent réduire les fonds budgétisés sans autorisation préalable. Dans ces pays, les dirigeants peuvent agir sans contrôle et ne pas tenir compte de l'avis du public et du corps législatif tel qu'exprimé dans les budgets approuvés.

Source: IBP 2022, Enquête sur le budget ouvert 2021.

⁸⁵ A. Guillán Montero, 2021.

Encadré 3.9. Crédibilité du budget et qualité des indicateurs de performance

Un rapport du Contrôleur général de la **Nouvelle-Zélande** (2008) a identifié la faiblesse des liens entre les résultats à moyen terme et les stratégies organisationnelles et les informations sur les résultats annuels, ainsi que l'absence de mesures et de normes de performance bien définies et pertinentes pour les prévisions à moyen terme et annuelles, comme l'un des domaines qui affectent la performance du budget.

L'ISC de **la République de Corée** a procédé à l'examen des rapports de performance de 52 agences du gouvernement central en 2015. L'ISC a constaté des chevauchements de paramètres dans l'indice de performance et des erreurs dans les rapports sur la réalisation des indicateurs de performance. En 2016, une analyse de 563 des 740 indicateurs de programmes (76 %) a montré que 38 cas de planification de la performance et 24 cas de rapports de performance avaient été mal évalués.

Source : A. Guillán Montero, 2021.

Les audits doivent examiner l'efficacité des systèmes de comptabilité et de rapports pour pouvoir produire des rapports et des informations exacts, exhaustifs et fiables. L'établissement d'un lien entre l'exécution du budget et l'amélioration de la prestation de services nécessite des systèmes de reddition de comptes efficaces

qui comprennent des indicateurs et des informations non financières et de performance. Les évaluations de performance indiquent que la faiblesse des systèmes de reddition de comptes contribue aux problèmes de crédibilité budgétaire (voir encadrés 3.9 et 3.10).

Encadré 3.10. Appels à un renforcement législatif des exigences en matière de déclaration des dépenses pour améliorer la crédibilité budgétaire

Dans une lettre adressée au Parlement en novembre 2022, le contrôleur général de la Nouvelle-Zélande, évoquant la nécessité d'une meilleure visibilité sur la manière dont les décisions budgétaires sont liées aux résultats à long terme poursuivis par le gouvernement, a demandé à l'institution de clarifier et de renforcer les exigences en matière de déclaration des dépenses du gouvernement, en général, mais aussi en matière de résultats obtenus grâce à ces dépenses. Trop souvent, les rapports sont « faibles, manquent de transparence et sont axés sur le court terme »⁸⁶.

Pour en savoir davantage sur les efforts de l'ISC de la Nouvelle-Zélande pour le renforcement des rapports de performance, voir :

[Rapports de performance - Bureau du contrôleur général de la Nouvelle-Zélande \(oag.parliament.nz\)](https://oag.parliament.nz/) et
[Partie 3 : La fonction de contrôleur - Bureau du contrôleur général de la Nouvelle-Zélande \(oag.parliament.nz\)](https://oag.parliament.nz/)

⁸⁶ Voir la [Letter to the Officers of Parliament Committee about accountability concerns — Office of the Auditor-General New Zealand \(oag.parliament.nz\)](https://oag.parliament.nz/)

Risques pour la crédibilité du budget au stade du contrôle et de l'évaluation externes

Le gouvernement a le devoir de rendre compte de l'utilisation des ressources publiques et des résultats obtenus. Les risques pour la crédibilité budgétaire peuvent également provenir des processus et des acteurs censés assurer un contrôle et une évaluation indépendants du budget - principalement le pouvoir législatif et les agences d'audit e vérification externe.

Capacité du parlement et des ISC à assurer l'évaluation et le contrôle de l'exécution du budget

Un contrôle et une évaluation externes efficaces contribuent à atténuer les risques qui pèsent sur la crédibilité budgétaire. La reddition de comptes dans le processus budgétaire dépend (1) des moyens dont dispose le pouvoir législatif pour remettre en cause et autoriser les projets de budget et pour suivre l'intégrité et l'efficacité de leur mise en œuvre et les résultats correspondants et (2) des agences de contrôle externe qui peuvent évaluer a posteriori la mesure dans laquelle l'Exécutif rend compte des ressources mobilisées et dépensées, si ces opérations ont été effectuées dans le respect des lois et règlements en vigueur, et si les dépenses ont atteint leurs objectifs politiques.

Les réformes budgétaires de ces dernières années ont visé à renforcer la reddition de comptes budgétaire en renforçant le rôle du parlement, en améliorant la capacité des institutions de contrôle indépendantes et en offrant aux citoyens davantage d'occasions

d'intervenir dans le processus budgétaire. Cependant, des défis subsistent en matière de reddition de comptes budgétaire en ce qui concerne les contraintes formelles (par exemple, les mandats des institutions de contrôle), les capacités et les ressources limitées et le contexte de gouvernance plus large dans lequel les parlements et les ISC opèrent.⁸⁷ Par exemple, un peu plus de la moitié des ISC qui ont répondu à la récente enquête UNDESA/IBP (2022) ont cité des défis tels que le manque de ressources et d'expertise pour mener des audits liés à la crédibilité budgétaire.

Dans de nombreux pays, l'évaluation et le contrôle du budget par le pouvoir législatif sont insuffisants. Les parlements ont le pouvoir d'approuver les budgets avant leur mise en œuvre, mais le plus souvent, leurs sessions budgétaires ne sont pas ouvertes à tous les participants intéressés. Au contraire, dans trois des quatre pays étudiés dans le cadre de la dernière enquête sur le budget ouvert (EBO),⁸⁸ les corps législatifs n'ont invité que des personnes sélectionnées à témoigner ou à fournir des informations avant l'approbation du budget.

Le faible niveau d'engagement du public dans les processus budgétaires dans la plupart des juridictions contribue aux défis. Lorsque c'est le cas, l'engagement du public et le débat autour des processus budgétaires (par le biais de la société civile organisée, des plateformes citoyennes et des médias) exercent une pression sur l'Exécutif pour qu'il aligne le budget sur les aspirations et les demandes des citoyens (comme le montrent plusieurs exemples au chapitre 7). Pourtant, rares sont les assemblées législatives qui organisent des audiences sur les résultats budgétaires. Par exemple, d'après l'EBO la plus récente, les assemblées législatives s'ouvrent au public lors de l'examen du rapport d'audit dans seulement 19 des 120 pays étudiés.⁸⁹

⁸⁷ UNDESA, 2019. Sustainable Development Goal 16. Focus on public institutions.

⁸⁸ IBP, 2022. Enquête sur le budget ouvert 2021, disponible sur <https://internationalbudget.org/open-budget-survey/>

⁸⁹ Ibid.

La capacité des ISC à entreprendre des examens et des évaluations de la crédibilité budgétaire est essentielle pour promouvoir celle-ci. Au cours de la phase de planification des contrôles budgétaires, les ISC devraient évaluer si elles disposent de la capacité requise pour entreprendre des examens budgétaires. Dans certains cas, les ISC peuvent être amenées à faire appel à des consultants pendant qu'elles s'activent à renforcer leurs capacités internes. Les mesures visant à améliorer les compétences des auditeurs, notamment en ce qui concerne l'évaluation de la crédibilité budgétaire, sont essentielles pour renforcer le rôle de l'ISC et atténuer les risques liés à la faiblesse du contrôle externe. Des rapports d'audit de haute qualité offrent une occasion importante de renforcer la crédibilité budgétaire et d'avoir un impact positif considérable sur la vie des citoyens, mais seulement si leurs recommandations sont bien formulées, communiquées et incitent tous les acteurs concernés à prendre les mesures correctives qui s'imposent. (Voir le chapitre 7.)

3.3. Indicateurs des risques de crédibilité tout au long du processus budgétaire

Au cours de la planification et de l'exécution de l'audit, les auditeurs doivent être attentifs aux signaux d'alerte courants qui indiquent que la crédibilité budgétaire pourrait être compromise. De nombreux exemples de tels indicateurs sont présentés dans le tableau 3.2. (et l'annexe 2.1). Lorsque les auditeurs observent ces indicateurs au cours de leurs travaux, ils doivent examiner les éléments probants à leur disposition afin d'évaluer et de documenter l'importance des risques pesant sur la crédibilité budgétaire.

Tableau 3.2. Exemples d'indicateurs courants de risques pour la crédibilité budgétaire

ÉTAPE BUDGÉTAIRE	ÉTAPE BUDGÉTAIRE DE CRÉDIBILITÉ BUDGÉTAIRE	RISQUES	INDICATEURS COURANTS
Elaboration du Budget	<ul style="list-style-type: none"> •Prévisions irréalistes des recettes et des dépenses. •Mauvais alignement des plans annuels sur les cadres de planification à long terme et les ODD. 		<ul style="list-style-type: none"> • Mauvais processus de planification des recettes. • Manque de compétences techniques adéquates au sein des services responsables de l'élaboration des prévisions. • Historique de sous-perception des recettes par l'Exécutif, sans justification. • Historique de demandes de financement complémentaire par l'Exécutif au cours de l'exécution du budget. • Historique de demandes d'approbation de nouvelles dettes par l'Exécutif au cours de l'exécution du budget. • Priorités d'investissement divergentes entre les budgets annuels et les cadres de planification à long terme. • Historique de coupes budgétaires pour certains programmes et entités.

ÉTAPE BUDGÉTAIRE	ÉTAPE BUDGÉTAIRE DE CRÉDIBILITÉ BUDGÉTAIRE	RISQUES	INDICATEURS COURANTS
Approbation du budget	• Approbation tardive du budget.		<ul style="list-style-type: none"> • Demandes et octrois fréquents d'autorisations d'urgence pour les dépenses du gouvernement. • Délais courts pour l'examen des projets de budget par le pouvoir législatif avant leur approbation.
Exécution du budget	• Des systèmes de rapports et de comptabilité inefficaces.		<ul style="list-style-type: none"> • Les dépenses réelles sont souvent nettement supérieures aux dépenses autorisées. • Demandes régulières d'approbation avec effet rétroactif de dépenses déjà encourues par l'Exécutif. • Un nombre important de projets approuvés ne sont pas financés. • Fonds non absorbés pour plusieurs programmes et sous-programmes. • Risque élevé/prévalence de la corruption et inefficacité des systèmes d'exécution des dépenses.
Rapports budgétaires	• Des systèmes de rapports et de comptabilité inefficaces.		<ul style="list-style-type: none"> • Écarts importants entre les objectifs et indicateurs de performance formels et les services réellement fournis aux citoyens. • Indicateurs de performance peu fiables. • Données et rapports de performance incomplets ou tardifs.
Contrôle et évaluation du budget	• Capacité et incitations pour le parlement et l'ISC à effectuer une évaluation et un contrôle de l'exécution du budget.		<ul style="list-style-type: none"> • Les résolutions du parlement ne sont pas publiques. • Débat public limité sur le budget. • Les évaluations se concentrent sur l'exactitude des informations financières plutôt que sur l'évaluation de l'impact des investissements gouvernementaux dans les communautés.

3.4. Conclusion

Le budget, en tant qu'outil de prestation de services et de réalisation des objectifs de politique publique du gouvernement, ne peut être efficace que si des efforts délibérés sont déployés pour maintenir sa crédibilité. Tout au long du processus budgétaire, il existe des risques pour la crédibilité

budgétaire qui doivent être audités du point de vue de l'ensemble du gouvernement. Les ISC doivent renforcer leur arsenal d'aptitudes et de compétences pour être en mesure d'identifier et de traiter les risques pour la crédibilité budgétaire lors de leurs audits. L'annexe 3.1 propose quelques questions d'orientation pour aider les auditeurs à sonder les risques de crédibilité budgétaire à chaque étape du processus budgétaire.

Chapitre 4 : Audit de la performance du système de gestion des finances publiques

Un système de GFP solide est indispensable pour qu'un État soit efficace afin de fournir des biens et des services à ses citoyens, réduire la pauvreté, soutenir la croissance économique, taxer de manière équitable et efficace et dépenser de manière responsable.⁹⁰ L'amélioration de l'efficacité du système de GFP peut générer des avantages multiples et durables et peut, de ce fait, contribuer à renforcer les changements sociétaux plus étendus en faveur d'institutions plus inclusives et plus efficaces⁹¹ ...[qui] inspirent la confiance, encouragent les énergies novatrices et permettent aux sociétés de s'épanouir.⁹²

Les audits externes sur la performance du système de gestion des finances publiques (GFP) peuvent permettre de savoir si les dispositions institutionnelles en place contribuent à la crédibilité budgétaire et comment elles y contribuent. S'appuyant sur l'expérience des ISC de l'Indonésie et de la Zambie en particulier, ainsi que d'ISC de plusieurs autres pays, ce chapitre examine différentes approches d'audit du système de GFP par le biais de techniques d'audit de la performance et en combinant l'audit avec d'autres outils de reporting. Ce chapitre examine les défis associés à ces audits, leur impacts potentiels, et illustre les possibilités d'améliorer davantage le système de gestion des finances publiques.

4.1. Accent sur les performances du système de GFP

Les ISC jouent un rôle important dans le système de gestion des finances publiques (GFP). L'audit et les rapports sur la façon dont les gouvernements mobilisent les recettes, allouent les fonds publics, engagent des dépenses publiques et rendent compte des fonds dépensés sont des processus essentiels de la GFP.⁹³ Pour assurer un contrôle adéquat de la gestion et de l'utilisation des ressources publiques, les ISC doivent être indépendantes, efficaces et crédibles dans l'exécution de leur mandat.⁹⁴ En outre, les ISC devraient avoir un droit d'accès

⁹⁰ OECD, 2011. "Supporting Capacity Development in PFM - A Practitioner's Guide," Forum de haut niveau sur l'efficacité de l'aide.

⁹¹ Lawson, 2015. cité dans Albert Kasoma, 2018. Analyse de la loi de gestion des finances publiques de 2018. Centre de suivi et de recherche sur les politiques. Lusaka, Zambie

⁹² Daron Acemoglu et James Robinson, 2012. Why Nations Fail : The Origins of Power, Prosperity, and Poverty, New York : Crown ; et Dani Rodrik, éd., 2003. In Search of Prosperity: Analytic Narratives on Economic Growth, cité dans Lawson, 2015.

⁹³ Lawson, 2015.

⁹⁴ INTOSAI, 2019. INTOSAI P-12, The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens; INTOSAI P-1, "La Déclaration de Lima"; et INTOSAI P-10, "La Déclaration de Mexico sur l'Indépendance des ISC"

illimité à toutes les informations nécessaires pour s'acquitter correctement de leurs responsabilités statutaires.⁹⁵

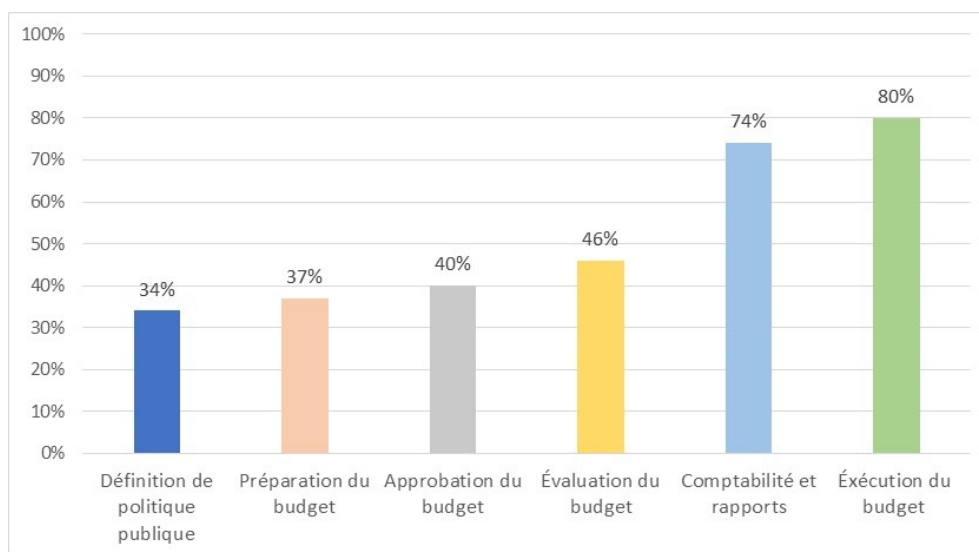
Présentation de la démarche

Les audits externes peuvent évaluer la crédibilité budgétaire de différentes manières, notamment en examinant de manière plus générale la performance du système de GFP. Par exemple, les ISC peuvent évaluer la fiabilité et la transparence des budgets, la manière dont les actifs et passifs sont gérés, si le budget est basé sur une évaluation des tendances budgétaires ou simplement sur des informations ponctuelles, s'il existe une

prévisibilité dans l'exécution du budget, les raisons de sous-utilisation ou dépassement des crédits et si la comptabilité et les rapports informent et soutiennent efficacement les autres piliers du système de GFP, entre autres aspects.

De nombreuses ISC ont déjà de l'expérience dans l'audit de la performance du système de GFP, comme l'ont indiqué les deux tiers des répondants à l'enquête UNDESA/IBP ISC en 2022.⁹⁶ Parmi les pays étudiés, les ISC audient des processus spécifiques de GFP au cours du cycle budgétaire, notamment l'exécution du budget, la comptabilité et les rapports, l'approbation et l'évaluation du budget et, dans une moindre mesure, l'élaboration du budget et l'élaboration des politiques publiques (budgétisation stratégique). (figure 4.1).

Figure 4.1. Fréquence dans l'échantillon des travaux d'audit sur la performance du système de GFP, par étape budgétaire*



*Pourcentage de répondants à l'enquête (N=25) qui effectuent des audits sur l'(les) aspect(s) du système de GFP.

Source : Auteurs du chapitre, à partir des données de l'enquête de l'UNDESA/IBP 2022 sur les ISC.

⁹⁵ INTOSAI, 2019. INTOSAI P-12.

⁹⁶ Enquête UNDESA/IBP auprès des ISC, 2022. p. 16. .

En ce qui concerne la méthodologie, une ISC peut utiliser un audit de performance pour évaluer la performance du système de GFP⁹⁷ ou, en fonction de son mandat, peut mener des audits combinés intégrant des aspects financiers, de conformité et/ou de performance. Dans de tels cas, les normes applicables à chaque type d'audit doivent être respectées. Ainsi, une ISC peut envisager une combinaison d'audits financiers et de performance ou d'audits de conformité et de performance dans l'évaluation de la performance du système de GFP.⁹⁸

Outre les outils d'audit, les auditeurs peuvent également s'appuyer sur les cadres de diagnostic et de déclaration disponibles pour produire des informations pour compléter leur évaluation de la performance des systèmes de GFP. Les expériences des ISC concernant ces différentes approches seront présentées dans les rubriques suivantes.

Prise en compte des particularités des systèmes nationaux de GFP

Le fonctionnement pratique de la GFP diffère d'un pays à l'autre.⁹⁹ Certains pays peuvent être confrontés à des contraintes de capacités institutionnelles qui nuisent à la performance du système. Par exemple, certains accusent des retards dans l'approbation du budget, ou bien l'exécution du budget est motivée par des besoins à court terme plutôt que par des priorités et des objectifs nationaux à plus long terme.

Les auditeurs doivent connaître à la fois les processus communs qui structurent le système de GFP et les caractéristiques et particularités du système dans leur propre contexte national, y compris le cadre normatif, les processus, les activités et les principales parties prenantes. A titre d'exemple, l'ISC de l'Indonésie décrit dans l'encadré 4.1 son processus spécifique de GFP tout au long du cycle budgétaire avec les différentes parties prenantes.

Encadré 4.1. Un aperçu du cycle budgétaire et des parties prenantes concernées en Indonésie

Le cycle budgétaire au niveau central du gouvernement en Indonésie est principalement régi par les lois de finances de l'État (loi N° 17/2003, loi N° 1/2014 et loi N° 15/2004). Les principaux processus et parties prenantes du budget/de la GFP sont décrits ci-dessous :

Élaboration du budget : Le gouvernement élabore ses politiques budgétaires, ses hypothèses macroéconomiques de base, ses plans de travail annuels et alloue le budget pour chaque plan de travail. Tous ces éléments sont inclus dans le projet de loi de finances de l'État qui doit être discuté et approuvé par le corps législatif.

⁹⁷ Les audits de performance examinent si un gouvernement utilise les ressources publiques de manière efficace, efficiente et économique. Ces audits identifient les raisons de toute contreperformance, ce qui fonctionne bien au sein des entités auditées, et/ou mesurent comment la performance s'est améliorée en raison de changements de politiques ou d'interventions. Un audit de performance peut se concentrer sur un seul programme, une seule politique, une seule entité ou un seul fonds, ou peut se concentrer sur les résultats ou les systèmes. Voir le "Manuel de mise en œuvre de l'audit de performance ISSAI 2021" de l'INTOSAI-IDI ; INTOSAI 2019, INTOSAI-P 1, "La Déclaration de Lima", Section 4.

⁹⁸ Principes d'audit de performance ISSAI 300 et Principes d'audit de conformité ISSAI 400.

⁹⁹ Le chapitre 1 présente les processus, activités et parties prenantes courants des systèmes de GFP, tandis que le chapitre 2 met en évidence la nature contextuelle de la GFP et la variété des dispositions institutionnelles dans différents pays.

Approbation du budget : Le projet de loi de finances de l'État est examiné par le Parlement. Sur la base des débats, le Parlement précisera que le projet devient la loi de finances de l'État. Le projet de loi de finances soumis par le Président doit être voté par le Parlement dans les deux mois précédant la fin de l'exercice budgétaire (fin octobre). Toutefois, si le budget n'est pas approuvé par le Parlement, la Constitution prévoit la reconduction du budget de l'État de l'exercice précédent.

Exécution du budget : Le Président publie un décret présidentiel concernant les détails du budget annuel (APBN). À compter du 1er janvier du nouvel exercice, les agences/ministères du gouvernement peuvent exécuter des recettes et des dépenses liées à leur mandat conformément au document d'exécution du budget. Le président, en tant que chef du gouvernement, assume la responsabilité globale de la gestion financière de l'État. Le Ministre des Finances, en tant que gestionnaire du budget, est responsable de l'administration générale des finances publiques, y compris de la consolidation du rapport financier du gouvernement central qui rend compte de l'exécution du budget annuel de l'État. Les contrôles de dépenses sont effectués par les responsables financiers à différents niveaux de l'administration et comprennent des mécanismes tels que la séparation des tâches, l'autorisation des approbations et les restrictions d'accès aux ressources et à l'information.

La supervision de la mise en œuvre de la loi de finances de l'État est assurée en interne par l'inspection générale au sein de chaque agence/ministère du gouvernement et par l'agence de supervision financière et du développement. L'inspecteur général supervise les activités des ministères et agences financés par l'APBN. L'Agence de supervision financière et du développement supervise les activités intersectorielles, les activités du Trésor Public réalisées à la demande du Ministre des Finances en tant que trésorier général et d'autres activités à la demande du Président.

Évaluation du budget : En matière de reddition de comptes sur l'exécution du budget annuel de l'État, le gouvernement soumettra le rapport financier du gouvernement central à l'institution supérieure de contrôle (BPK RI) en vue d'un audit. La loi N° 15 de 2004 sur l'audit de la gestion et de la responsabilité financières de l'État confère au BPK RI une indépendance dans la planification, l'exécution et la communication des conclusions de l'audit. L'audit des états financiers prend en compte la conformité avec les normes comptables du gouvernement, l'adéquation de la déclaration financière, la conformité avec la législation et l'efficacité des contrôles internes. L'ISC effectue également des audits de performance et des audits à des fins spéciales. Au plus tard six mois après la fin de de l'exercice, le président soumettra au Parlement un projet de loi sur l'exécution du budget annuel de l'État, ainsi que les rapports financiers du gouvernement central qui ont été audités par l'ISC.

Évaluation des performances par rapport aux objectifs du système de GFP

Les auditeurs doivent connaître et identifier les objectifs ultimes des systèmes de GFP par rapport auxquels la performance peut être évaluée et mesurée. Le chapitre 1 a présenté les objectifs que les systèmes de GFP sont censés soutenir : discipline budgétaire au niveau agrégé, efficacité de l'allocation des ressources, efficacité opérationnelle, transparence et reddition de comptes¹⁰⁰, équité et inclusion, ainsi que quatre autres objectifs, à savoir la crédibilité budgétaire, la prise de décision prudente et la santé budgétaire durable, la fiabilité et l'efficacité des flux de ressources et des transactions et l'institutionnalisation de la reddition de comptes.

Idéalement, la performance du système de GFP est évaluée en mesurant les réalisations par rapport à ces objectifs. Par exemple, la réalisation de la discipline budgétaire au niveau agrégé peut être mesurée par l'évaluation PEFA (voir le chapitre 1) qui quantifie dans quelle mesure la mobilisation des recettes et les dépenses effectuées respectent le budget approuvé, tandis que la transparence et la reddition de comptes peuvent être évaluées à travers l'enquête sur le budget ouvert (EBO), qui fournit une approximation raisonnable de la transparence, du contrôle et des opportunités d'engagement du public dans les affaires budgétaires.

Cependant, la mesure de l'allocation stratégique et

de l'efficacité opérationnelle nécessite des études approfondies. Certains pays de l'OCDE et des pays à revenu intermédiaire (comme l'Afrique du Sud) procèdent régulièrement à des évaluations des programmes ou à des audits d'optimisation des ressources. Par exemple, comme les processus de passation de marchés impliquent des dépenses considérables et constituent un élément clé du système de gestion des finances publiques, des audits réguliers permettraient de s'assurer que le rapport qualité-prix est respecté – ou d'en rendre compte si ce n'est pas le cas.

Dans la pratique, cependant, l'évaluation des systèmes de GFP se concentre généralement sur l'examen des institutions, des règles et des procédures qui sont les plus susceptibles d'assurer la réalisation des objectifs du système de GFP.¹⁰¹ Par conséquent, les audits externes permettent d'évaluer la réalisation de ces objectifs, notamment la crédibilité budgétaire, et d'examiner la manière dont les dispositions institutionnelles en place contribuent à leur réussite. En d'autres termes, les auditeurs peuvent examiner directement la manière dont les dispositions institutionnelles de la GFP fonctionnent pour garantir la crédibilité budgétaire (sur la base des processus définis au chapitre 1) et les causes de contre-performance. Ils peuvent également se concentrer sur d'autres éléments importants du système de GFP, tels que la transparence ou la discipline budgétaire et établir un lien entre les résultats de l'audit et les risques pour la crédibilité budgétaire.

¹⁰⁰ Marco Cangiano, 2017. "What is Public Financial Management?" sur https://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Comunicazione/Workshop-e-convegna/Seminario_2017-02-6_8/01_-_What_is_PFM_-_Cangiano.pdf; Lawson 2015

¹⁰¹ Allen Schick, 1998. « Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand's Reforms », *Le World Bank Research Observer*, Volume 13, Numéro 1, Février 1998, Pages 123–131 <https://doi.org/10.1093/wbro/13.1.123>, cité dans Lawson, 2015.

Utilisation des cadres d'évaluation de la GFP par les ISC

Outre les outils de contrôle, les ISC peuvent également s'appuyer sur les cadres d'évaluation de la GFP existants pour évaluer la performance du système de GFP en termes de crédibilité budgétaire. Ces cadres peuvent être utilisés seuls, comme sources de critères d'audit, ou en combinaison avec des méthodologies et des outils d'audit.

Cadres internationaux d'évaluation de la GFP

Diverses méthodes d'évaluation et de comparaison des systèmes nationaux de GFP par rapport aux normes internationales ont été présentées au chapitre 1. Les ISC peuvent utiliser ces outils analytiques, ces indicateurs et ces cadres dans leur travail de contrôle de la crédibilité budgétaire¹⁰² et peuvent les combiner avec des analyses et des informations provenant d'audits effectués dans le pays afin de mieux comprendre le fonctionnement des processus de GFP en place. (Voir encadré 2).

Encadré 4.2. L'ISC du Pérou applique le cadre PEFA pour évaluer la crédibilité du budget

Le contrôleur général du Pérou a utilisé le cadre PEFA pour évaluer la crédibilité des dépenses publiques au Pérou pour la période 2019-2021. **L'ISC du Pérou** a constaté que des écarts importants par rapport au budget initialement approuvé (54 % en moyenne au cours de ces années) entravent la bonne programmation des processus de passation et d'exécution des marchés ; en conséquence, le niveau d'engagement est nettement inférieur au budget modifié, en particulier pour les investissements, et des fonds ne sont pas affectés aux priorités inscrites dans le budget.

Source : Nelson Shack et Rogers Rivera, 2022. Evaluación de la credibilidad presupuestal del gasto público en el Perú. Documento de Política en Control Gubernamental. Contraloría General de la República. Lima, Perú. Disponible sur <https://www.gob.pe/institucion/contraloria/informes-publicaciones/2781606-evaluacion-de-la-credibilidad-presupuestal-del-gasto-publico-en-el-peru>

¹⁰² Les auditeurs doivent garder à l'esprit que certains cadres d'évaluation n'évaluent la crédibilité du budget qu'au niveau agrégé.

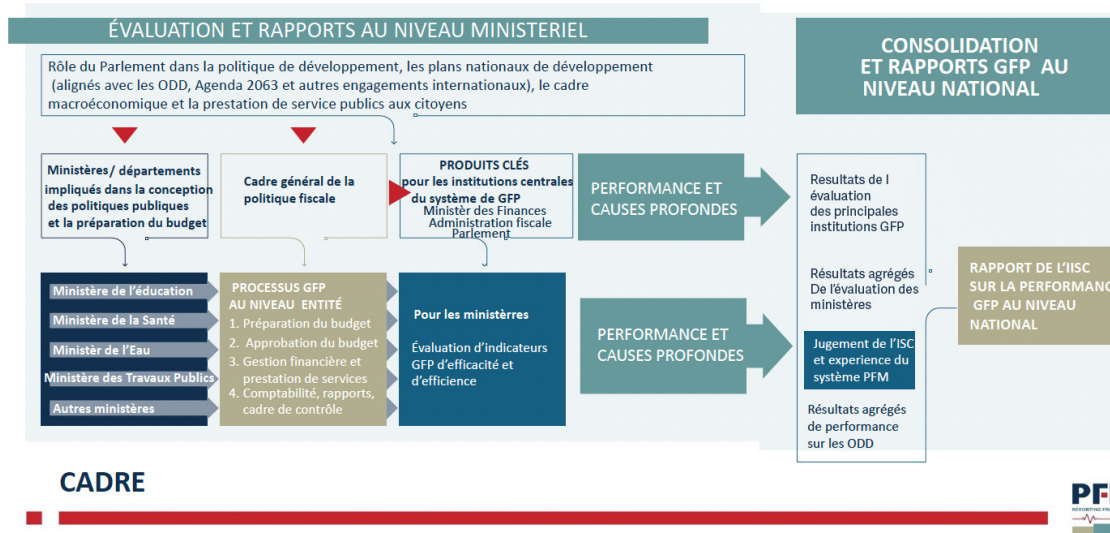
Directives régionales et cadres d'évaluation de l'ISC

L'AFROSAI-E et la GIZ ont élaboré le cadre d'évaluation de la GFP permettant aux auditeurs d'évaluer la performance des processus de GFP tout au long du cycle budgétaire.¹⁰³ Cet outil basé sur Excel couvre toutes les étapes du cycle budgétaire, commençant par la politique macroéconomique, la politique budgétaire et la budgétisation stratégique, l'élaboration du budget, l'approbation du budget, la gestion financière et la prestation de services, ainsi que la comptabilité, les rapports et le contrôle. L'outil se concentre sur les principales institutions de GFP : le Ministère des Finances, l'administration fiscale et le parlement. En outre, l'ISC choisit les ministères sectoriels (MDA) à inclure, en fonction des priorités du pays en matière d'objectifs de développement durable (ODD) et de leur pertinence budgétaire.

Le cadre d'évaluation de la GFP permet aux

auditeurs de vérifier à quel point le système national de GFP est en mesure de soutenir les ODD. L'outil comprend des procédures d'audit axées sur la résilience du système de GFP et sa préparation aux catastrophes, et combine des procédures d'audits financier, de conformité et de performance. En reconnaissant la nécessité de situer les constatations d'audit dans le cadre plus large du système de gestion des finances publiques et en mettant en évidence les liens entre les causes profondes de contre-performance des entités contrôlées, le cadre d'évaluation de la gestion des finances publiques vise à contribuer à l'élaboration de recommandations d'audit pertinentes. Les caractéristiques méthodologiques distinctives de l'outil résident dans l'application de l'analyse des causes profondes (voir également le chapitre 7, encadré 7.1) et la synthèse des résultats sous forme de tableau de bord. Ces caractéristiques ont des retombées positives dans d'autres domaines d'audit et peuvent être intégrées dans l'audit statutaire annuel.

Figure 4.2. Aperçu du cadre d'évaluation de la GFP de l'AFROSAI-E



Source : GIZ/AFROSAI-E.

¹⁰³ Disponible sur : <https://pfmreporting-tool.com/resources/#get-the-tool>

Depuis sa création en 2018, ce cadre a été mis en œuvre dans 15 pays d’Afrique, d’Europe et d’Amérique latine. Plusieurs ISC ont décidé d’effectuer l’évaluation une deuxième fois et de viser une application annuelle. Certaines ISC, comme le Bureau du vérificateur général du Kenya, ont intégré le cadre d’évaluation de la gestion des finances publiques dans leur logiciel d’audit standard. La figure 4.2 présente un résumé du cadre.

4.2. Audit de la performance du système de GFP

Cette section met en évidence certaines étapes spécifiques et fournit des exemples de leur lien avec la crédibilité budgétaire.

Type d’audit

Comme indiqué précédemment, certaines ISC s’appuient sur des techniques d’audit de performance pour auditer la performance du système de GFP ou de certains de ses processus, tandis que d’autres utilisent d’autres méthodologies d’audit ou une combinaison de diverses techniques d’audit. Certaines ISC évaluent la performance du système de GFP dans le but de formuler un avis d’audit sur les états financiers du gouvernement ou effectuent des audits de performance axés sur des aspects spécifiques du système de GFP. Par exemple, l’ISC de la Nouvelle-Zélande a noté que « l’Auditeur général n’évalue pas la performance du système de gestion des finances publiques lui-même, sauf dans le but de formuler un avis d’audit sur les états financiers du gouvernement de la Nouvelle-Zélande, ou dans le cas de certains audits de performance où des aspects du système de gestion des finances publiques sont pris en compte ». D’autres ISC, comme l’ISC de l’Indonésie, ont systématiquement effectué divers audits de performance afin d’évaluer la performance de plusieurs processus et systèmes de GFP au cours des dernières années.

Normes d’audit pertinentes

Comme indiqué dans d’autres chapitres du présent manuel, pour garantir des évaluations de haute qualité, les ISC doivent respecter les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI) lorsqu’elles réalisent des audits de conformité, des audits financiers ou des audits de performance du budget et des rapports sur la performance du système de GFP et de ses processus. Le chapitre 2 présente les normes internationales d’audit en ce qui concerne la crédibilité budgétaire.

Lors de l’audit de la performance du système de GFP, les ISC doivent appliquer des normes d’audit conformément au type d’audit et aux objectifs qui ont été définis. Pour faciliter la définition des critères d’audit, il est recommandé à l’ISC de se référer aux meilleures pratiques existantes. Chaque ISC disposera également de ses propres normes en matière d’audit de performance, qui devraient être utilisées pour évaluer les performances du système de GFP.

De nombreux manuels sont disponibles pour aider les auditeurs à réaliser chaque type d’audit, par exemple le manuel de mise en œuvre de la norme ISSAI relative à l’audit financier ; le manuel de mise en œuvre de la norme ISSAI relative à l’audit de performance ; et le manuel de mise en œuvre de la norme ISSAI relative à l’audit de conformité.

Choix du domaine et du sujet à auditer

Lors de la réalisation d’un audit sur la performance du système de GFP, il est prudent d’adopter une stratégie spécifique pour le choix du (des) domaine(s) clé(s) à auditer, l’identification du thème de l’audit et l’élaboration des critères d’audit.

Étapes clés pour le choix d'un thème d'audit

- Comprendre les intérêts et les priorités du ministère, du Parlement, du gouvernement et d'autres parties prenantes telles que les organisations de la société civile et le public.
- Utiliser des critères de sélection pour s'assurer que les thèmes d'audit sont pertinents, vérifiables et conformes au mandat de l'ISC.
- Explorer l'environnement d'audit en procédant à des analyses de risques, analyses financières et analyses des politiques publiques.
- Établir l'ordre de priorité des thèmes d'audit et déterminer les priorités les plus importantes de l'ISC.

Les thèmes d'audit relatifs à la crédibilité budgétaire peuvent provenir de deux sources principales : (1) des questions générales identifiées en examinant l'environnement d'audit, y compris les audits précédents, les avis du gouvernement et les documents budgétaires, les rapports annuels et les évaluations des agences du gouvernement, les médias et les rapports externes, les travaux d'audit antérieurs sur le terrain, l'analyse d'indicateurs de performance, les discussions avec les agences/entités et l'examen des priorités législatives et gouvernementales ; et (2) des demandes ou suggestions des parties prenantes

concernées, par exemple le pouvoir législatif, le gouvernement/les dirigeants, les acteurs internes, les organisations non gouvernementales et autres.

Si le système de gestion des finances publiques du pays a fait l'objet d'une évaluation à l'aide des indicateurs PEFA ou d'un autre cadre d'évaluation international, l'ISC peut examiner les résultats de l'évaluation afin d'identifier les domaines à améliorer qui peuvent faire l'objet d'un audit. Le retour d'information des citoyens peut également être pris en compte dans le choix des thèmes d'audit. (Encadré 4.3.)

Encadré 4.3. Les commentaires des citoyens peuvent également éclairer le choix du sujet d'audit

En 2013, le Bureau national d'audit d'**Australie** (ANAO) a décidé d'ouvrir tous les audits de performance en cours à la contribution du public par le biais d'une plateforme en ligne. Grâce à la page de contact du site web de l'ANAO et aux plateformes de médias sociaux (Twitter, LinkedIn), les membres du public peuvent faire part de leurs commentaires à tout moment et sur n'importe quel sujet, par exemple, pour soulever des préoccupations concernant un domaine de l'administration ou pour demander que l'on prenne en considération un sujet d'audit éventuel.

Source: <https://intosajournal.org/journal-entry/civil-society-participation-in-audit-the-australian-national-audit-offices-approach-to-citizen-engagement-in-performance-audits/>

Lors du choix des domaines à auditer, l'ISC de l'Indonésie utilise fréquemment une méthode quantitative appelée RIAS (risque, impact, vérifiabilité et importance) dans laquelle chacun de ces quatre facteurs est noté et le(s) domaine(s) ayant les scores cumulés les plus élevés est (sont) proposé(s) comme domaine(s) clé(s) pour l'audit détaillé (voir l'annexe 4.1) :

- **Risque:** quel est le niveau de risque auquel la direction est exposée en essayant d'atteindre les objectifs.
- **Impact :** dans quelle mesure les mesures correctives prises en réponse à l'audit sont-elles susceptibles d'être bénéfiques.
- **Vérifiabilité:** dans quelle mesure l'audit est-il réalisable compte tenu du personnel d'audit disponible et de l'endroit où il se déroule.
- **Importance :** quelle est l'importance du programme/de l'activité par rapport aux objectifs de l'organisation.

Lors de l'audit de performance du système de GFP, l'ISC de l'Indonésie se réfère aux audits précédents pour retenir les thèmes de l'audit. Par exemple, sur la base d'un précédent audit de performance portant sur l'élaboration du budget, l'ISC a constaté que les processus de planification et de budgétisation manquaient de synchronisation entre les deux ministères responsables de ces processus. Ce constat a conduit au choix de la synchronisation de la planification et de la budgétisation du développement national comme thème d'audit.

Conception de l'audit

La conception de l'audit implique la formulation d'objectifs d'audit clairs et pertinents, de questions clés et l'identification de critères d'audit qui seront étayés par la documentation des plans et de la stratégie d'audit.

Étapes clés de la conception de l'audit

- Mener une étude préalable pour mieux comprendre le sujet de l'audit.
- Déterminer l'approche d'audit.
- Élaborer l'(les) objectif(s) afin de déterminer la raison de l'audit.
- Formuler des questions d'audit pour orienter les axes spécifiques de l'audit.
- Identifier les critères d'audit appropriés pour mesurer la performance de l'entité auditée par rapport à ce qui est attendu.
- Élaborer la méthodologie qui orientera la collecte et l'analyse des informations.
- Documenter la conception de l'audit, par exemple à l'aide d'une matrice, et élaborer un calendrier de projet.

Objectifs de l'audit

La formulation des objectifs d'audit est une étape clé de l'audit de la performance du système de GFP et est liée à la décision de l'ISC concernant le type d'audit et l'approche d'audit à suivre. Dans le cas d'un audit financier, les objectifs sont plus généraux et consistent généralement à examiner les états financiers du gouvernement et à formuler un avis à leur sujet. En revanche, les audits de performance et de conformité ont généralement des objectifs et des questions spécifiques. L'audit de performance vise à fournir de nouvelles informations, analyses ou idées et, le cas échéant, des recommandations d'amélioration selon les principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités. Comme l'illustre l'exemple de l'ISC de Zambie plus loin dans ce chapitre, une évaluation de la performance du système de GFP

peut compléter l'audit des états financiers.

Prise en compte de la crédibilité budgétaire

: Les auditeurs sont encouragés à formuler des objectifs et des questions d'audit spécifiques axés sur la crédibilité budgétaire en tant qu'objectif du système de GFP ou qui établissent un lien entre la performance du système de GFP et la crédibilité budgétaire. Comme indiqué dans d'autres chapitres, pour les audits qui ne portent pas exclusivement sur la crédibilité budgétaire, l'objectif de l'audit doit être suffisamment souple pour permettre aux auditeurs d'établir un lien entre les constats éventuels de l'audit et la crédibilité budgétaire dans les conclusions et les recommandations de l'audit. Le tableau 4.1 et l'encadré 4.4 présentent quelques exemples d'objectifs d'audit visant à auditer la performance du système de GFP ou certains de ses processus.

Tableau 4.1. Exemples d'objectifs pour un audit de la performance du système de GFP

ISC/Pays	Objectif d'audit	Processus de GFP/budgétaire	Lien entre l'objectif d'audit et la crédibilité budgétaire
ISC Bosnie-Herzégovine	Évaluer dans quelle mesure la planification budgétaire a contribué à accroître l'efficacité et l'efficacité des dépenses budgétaires.	Planification budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> Fiabilité et transparence des budgets.
ISC Bosnie-Herzégovine	Évaluer l'efficacité et l'efficacité de la planification et de l'exécution du budget.	Exécution du budget	<ul style="list-style-type: none"> Fiabilité et transparence des budgets.
ISC Égypte	Déterminer si les fonds publics sont utilisés de manière économique, efficace et efficiente, conformément au plan national visant à atteindre les Objectifs de développement durable (ODD).	Exécution du budget	<ul style="list-style-type: none"> Gestion des actifs et passifs Vérifier les raisons de la sous-utilisation ou du dépassement des crédits (indicateurs de crédibilité budgétaire).

ISC/Pays	Objectif d'audit	Processus de GFP/ budgétaire	Lien entre l'objectif d'audit et la crédibilité budgétaire
ISC Lettonie	Évaluer si le processus de planification budgétaire a été efficace.	Planification budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> Évaluation systématique des tendances budgétaires comme base pour l'élaboration du budget.
ISC Myanmar	Déterminer si le but ou l'objectif initial du système de GFP est atteint et si l'exécution du budget est efficace, efficiente et économique.	Exécution du budget	<ul style="list-style-type: none"> Vérifier les raisons de la sous-utilisation ou du dépassement des crédits (indicateurs de crédibilité budgétaire).

Encadré 4.4. Exemples d'objectifs d'audit pour évaluer la performance des processus de GFP

L'ISC de l'Indonésie a effectué plusieurs audits sur la performance de processus spécifiques de la GFP. Ces audits utilisent des méthodes de performance et de conformité. Voici des exemples d'objectifs d'audit formulés pour ces audits.

- i. Évaluer l'efficacité de l'élaboration et de la mise à disposition du budget de l'État pour soutenir la mise en œuvre du plan de travail du gouvernement.
- ii. Évaluer l'efficacité et la qualité de la gestion des dépenses du gouvernement central dans le cadre de la budgétisation axée sur les performances.
- iii. Évaluer l'efficacité des activités de planification et de budgétisation en tant qu'outils de reddition de comptes, de gestion et de politique publique des programmes liés à la COVID-19.
- iv. Évaluer si la synchronisation de la planification et de la budgétisation du développement national en 2021 a été effectuée conformément aux lois et règlements, notamment (a) le processus de synchronisation de la planification et de la budgétisation du développement national, en particulier en ce qui concerne les projets prioritaires du gouvernement et les grands projets ; (b) si la planification du développement national a été soutenue par un système d'information intégré fiable.

Questions et critères d'audit

La question d'audit est une description des objectifs d'audit qui ont été préalablement définis. L'ISC de l'Indonésie recommande à ses auditeurs d'organiser les questions d'audit en au moins trois niveaux de questions, de sorte que les questions du niveau le plus bas reçoivent une réponse par la mise en œuvre de certaines procédures d'audit. Les questions d'audit au niveau le plus bas feront également référence aux critères spécifiques qui seront utilisés et deviendront la base de la collecte des éléments d'audit.

Les critères des audits de performance sont souvent dérivés des questions d'audit. Les critères peuvent être qualitatifs ou quantitatifs et mettre l'accent sur « ce qui devrait avoir lieu » sur la base des lois/règlementations/normes

; « ce qui est attendu » selon les bons principes, les connaissances scientifiques, les meilleures pratiques, ou « ce qui pourrait avoir lieu, dans de meilleures conditions ». Après avoir élaboré des questions et des critères d'audit, l'auditeur identifie les éléments probants et les procédures nécessaires à leur collecte. Les ISC peuvent utiliser les discussions de groupe et les méthodes d'analyse comparative pour concevoir les critères d'audit et les questions d'audit. (Voir Encadré 4.5.)

Toutes les informations ci-dessus - objectifs d'audit, questions d'audit, critères d'audit, éléments probants, sources des éléments probants, jusqu'aux procédures d'audit - sont contenues dans une matrice de conception d'audit (MCA). Cette matrice doit pouvoir montrer une relation logique entre les colonnes. Un exemple de formulaire MCA utilisé par l'ISC de l'Indonésie figure à l'annexe 4.2.

Encadré 4.5. Élaboration de critères d'audit pour évaluer l'efficacité et la qualité de la gestion des dépenses

En 2018, l'**ISC de l'Indonésie** a réalisé un audit de performance afin d'évaluer l'efficacité et la qualité de la gestion des dépenses du gouvernement central dans le cadre de la budgétisation axée sur les performances.

Les objectifs de l'audit portaient sur la planification, l'exécution, ainsi que le suivi et l'évaluation du budget des dépenses. Les auditeurs ont entrepris d'élaborer les critères d'audit en identifiant d'abord de meilleures pratiques pour améliorer la gestion des dépenses du gouvernement central, y compris (1) l'alignement des processus de planification et de budgétisation pour assurer la réalisation des objectifs nationaux ; (2) une définition claire des dépenses de qualité en tenant compte des dépenses efficaces et efficaces dans le le cadre des limites budgétaires et des activités prioritaires nationales, ainsi que des dépenses productives ; (3) l'efficacité de la budgétisation axée sur les performances conformément à la politique du programme « follow the money » ; (4) l'efficacité de l'exécution du budget (le bon montant, au bon moment et dans le respect des objectifs) ; et (5) l'efficacité des activités de suivi et d'évaluation qui encouragent les dépenses de qualité.

Les critères ont été élaborés à partir de diverses sources, notamment la réglementation, les meilleures pratiques pertinentes et les résultats d'audits préliminaires. Les auditeurs ont organisé des discussions de groupe avec PROSPERA (Partenariat Australie-Indonésie pour le développement économique), les auditeurs des ODD de l'ISC de l'Indonésie et le secrétariat de l'ISC de l'Indonésie. Les principaux critères d'audit ont été convenus avec le Ministère de la Planification du Développement National et le Ministère des Finances.

En fin de compte, les critères d'audit ont été formulés comme suit :

- Les activités et les dépenses des ministères/agences sont planifiées et budgétisées de manière mesurable et appropriée.
- L'exécution du budget des dépenses est efficace ; et
- Les activités de suivi et d'évaluation des dépenses sont intégrées et efficaces.

Réalisation de l'audit

Les auditeurs sont tenus de mener leurs travaux d'audit de manière professionnelle et conformément aux normes établies. Une ISC peut

appuyer ses auditeurs en leur fournissant des outils d'audit et en renforçant leurs compétences et leurs capacités. En général, les outils d'audit et les compétences nécessaires pour les audits de la GFP sont similaires à ceux des autres audits.

Étapes clés de la réalisation de l'audit

- Comprendre l'importance de recueillir des éléments probants suffisants et appropriée.
- Recueillir des informations et des données en utilisant la méthodologie approuvée.
- Analyser les informations et les données collectées à l'aide de méthodes qualitatives et quantitatives.

Au cours de l'audit, les auditeurs peuvent utiliser des techniques d'audit telles que les discussions de groupes (FGD) et l'analyse comparative pour étayer leur argumentaire dans des domaines qui ne sont pas clairement stipulés dans les règles/règlements. Les auditeurs peuvent également faire appel à des experts pour les aider avec des compétences spécialisées telles que le calcul et l'analyse statistiques. Par exemple, le Bureau du contrôleur et de l'auditeur général de la Nouvelle-Zélande (OAG néo-zélandais) a fréquemment recours à une expertise externe indépendante pour fournir au Parlement et aux citoyens l'assurance que la préparation du budget tient compte des risques et des défis qui surviennent en période d'augmentation des dépenses publiques (par exemple, pendant la réponse nationale à la pandémie et la mise en œuvre du programme plus large de réforme du gouvernement).

Les outils, y compris les directives/manuels et les logiciels informatiques, sont également indispensables dans le processus d'audit. Les lignes directrices/manuels d'audit orienteront les auditeurs dans la conception, la planification, l'exécution et les rapports d'audit, afin de s'assurer que le processus d'audit répond aux exigences définies par les normes.

L'audit du système de GFP implique le traitement d'énormes quantités de données. L'intégration de l'analyse des mégadonnées (« big data ») dans le cadre du processus d'audit nécessite un équipement suffisant. La possession d'ordinateurs portables/PC haut de gamme permet d'accélérer le traitement des données. Pour l'analyse sur le terrain, les auditeurs peuvent envisager d'utiliser des drones pour atteindre des zones reculées afin de vérifier si le gouvernement a construit des infrastructures (par exemple, des ponts, des routes, des systèmes d'irrigation) ou des bâtiments

comme indiqué dans les rapports d'exécution/évaluation du budget.

Pour les logiciels informatiques en général, les outils d'audit informatisés tels que ACL, SQL, les logiciels de bureautique et les logiciels de statistiques sont utilisés dans le processus d'audit. En outre, un logiciel de système d'information géographique (SIG) et un GPS sont également utiles si les auditeurs doivent évaluer certains aspects dans une zone donnée - par exemple, l'analyse de données géospatiales pour suivre l'ampleur de l'éclairage dans une région pendant de longues périodes, en tant qu'indicateur de l'ampleur des activités économiques.

L'analyse des mégadonnées est essentielle pour évaluer les données à l'échelle du gouvernement. Elle peut servir à analyser les données au niveau de l'ensemble du gouvernement dans le cadre d'audits sur la performance du système de gestion des finances publiques. Par exemple, grâce à l'analyse des mégadonnées, les auditeurs peuvent analyser le comportement budgétaire du gouvernement et discerner les tendances de chaque compte du gouvernement au fil du temps, à la fois au niveau de l'ensemble du gouvernement et au niveau des ministères/agences. L'analyse des mégadonnées a été utilisée pour analyser et comparer les bases de données des systèmes de planification et de budgétisation afin de déterminer si ces processus sont synchronisés. Cela permet aux auditeurs de reconnaître les anomalies dans le cycle budgétaire, par exemple si les indicateurs de performance budgétaire (produit/résultat) énoncés dans les documents budgétaires sont alignés sur les indicateurs énoncés dans les documents de planification. L'analyse des mégadonnées a également été utilisée pour identifier des anomalies dans le processus de passation des marchés.

Encadré 4.6. Utilisation de l'analyse des mégadonnées dans l'audit de la performance de la GFP

L'ISC de l'Indonésie a utilisé l'analyse des mégadonnées pour analyser et comparer :

- Les systèmes de planification et de budgétisation.
- Les données sur les bénéficiaires de subventions sociales dans le système de paiement avec la base de données principale des bénéficiaires.
- Les bases de données des bénéficiaires de différents programmes et ministères afin de déterminer l'éligibilité aux programmes de subventions sociales du gouvernement.
- Le fonctionnement du budget de l'État dans le temps.

Les ISC peuvent contribuer à renforcer les compétences des auditeurs en matière de contrôle de la performance du système de GFP par le biais de formations sur des sujets tels que la réflexion systémique, l'analyse des causes profondes, la résolution de problèmes, la communication efficace, la maîtrise des technologies de l'information et l'analyse des mégadonnées, entre autres.¹⁰⁴ Les séminaires et les discussions de groupe peuvent également contribuer à renforcer les capacités des auditeurs. Au cours de l'audit, les auditeurs peuvent également passer par les discussions de groupe pour identifier et traiter les questions pertinentes concernant la crédibilité budgétaire, collecter des données et des informations complémentaires, et confirmer les questions identifiées. Si nécessaire, les auditeurs peuvent faire appel à des experts pour les aider dans certains aspects de l'audit (par exemple, pour l'analyse statistique).

Élaboration des résultats d'audit, des conclusions et recommandations et présentation des rapports

Lorsque les processus de GFP présentent des lacunes ou des performances insuffisantes, les auditeurs analysent les éléments probants, élaborent des conclusions d'audit et formulent des recommandations susceptibles de mettre en évidence les domaines qui affectent la crédibilité budgétaire. Les ISC doivent communiquer les résultats de l'audit à l'entité auditée afin de recueillir des commentaires et des éclaircissements supplémentaires sur les résultats. L'on s'attend à ce que les principaux problèmes identifiés dans les résultats soient résolus une fois que l'entité auditée aura mis en œuvre les recommandations d'audit appropriées.

¹⁰⁴ La pensée systémique est une approche holistique de l'analyse qui se concentre sur la façon dont les éléments constitutifs d'un système interagissent et sur la façon dont les systèmes fonctionnent dans le temps et dans le contexte de systèmes plus larges. L'analyse des causes profondes (ACP) est le processus de découverte des causes profondes des problèmes afin d'identifier les solutions appropriées. Voir l'encadré 71.

Étapes clés dans l'élaboration des résultats d'audit, la formulation de recommandations et l'élaboration de rapports

- Identifier les résultats de l'audit.
- Faire la part des résultats positifs et négatifs.
- Rédiger des conclusions et des recommandations, le cas échéant.
- Structurer le rapport pour communiquer efficacement les résultats de l'audit.
- Rédiger le rapport conformément aux directives de l'ISC.
- Recueillir les commentaires de l'entité auditée sur le projet de rapport.
- Après avoir reçu l'approbation de l'instance dirigeante de l'ISC, finaliser et publier le rapport.
- Communiquer les résultats de l'audit aux parties concernées.

Lors de l'audit de la performance du système de GFP en ce qui concerne la crédibilité budgétaire, les auditeurs suivent les normes et pratiques d'audit qu'ils ont adoptées pour la documentation et l'analyse des résultats de l'audit. La communication est essentielle dans l'élaboration des résultats d'audit ; les auditeurs

doivent maintenir une communication efficace et appropriée avec les parties prenantes concernées au sein de l'ISC et des entités contrôlées. L'encadré 4.7 présente les résultats d'audit de l'ISC de l'Indonésie sur la gestion des dépenses, un aspect clé de la GFP.

Encadré 4.7. ISC de l'Indonésie : Constatations de l'audit sur la gestion des dépenses à l'aide du cadre de budgétisation basé sur les performances

Budget des dépenses – planification

- *Le gouvernement ne disposait pas d'une politique explicite pour définir et établir des indicateurs de qualité des dépenses* : La qualité des dépenses publiques est importante pour gérer les finances de l'État de manière à soutenir la croissance économique et à garantir la viabilité budgétaire. Cependant, le gouvernement indonésien n'avait pas de dispositions spécifiques pour définir et mesurer les dépenses de qualité ni de feuille de route pour assurer la qualité des dépenses afin de

soutenir la réalisation des objectifs inclus dans le plan national de développement à moyen terme de manière durable et globale.

- *Absence de mécanisme permettant de ventiler les indicateurs de performance de la budgétisation basée sur les performances* : Le gouvernement ne disposait pas d'un guide technique pour établir la hiérarchie et la précision des indicateurs cibles en fonction de la relation logique entre eux. Il y avait des problèmes d'alignement entre les objectifs et les activités et sous-activités, et les objectifs de performance n'ont pas été pleinement utilisés comme base pour le choix des programmes/activités. En outre, les indicateurs des cibles de développement inclus dans le plan de développement national à moyen terme 2015-2019 n'ont pas été ventilés au niveau des indicateurs de résultats des activités. Certains indicateurs n'étaient pas clairs, pertinents ou ne pouvaient pas être mesurés.
- *Le partage des processus de données entre les systèmes d'information de planification et de budgétisation n'était pas optimal.*

Budget de dépenses – exécution

- Certains budgets n'ont pas été exécutés dans les délais. Le plan de décaissement des fonds n'a pas été utilisé de manière optimale comme indicateur de performance pour l'évaluation de l'exécution du budget, en raison de problèmes d'exactitude. L'absorption des dépenses de l'État s'est accumulée à la fin de l'année. Certains résultats de l'exécution du budget des dépenses n'ont pas été conformes aux prévisions.

Budget des dépenses – suivi et évaluation

- L'existence de trois systèmes d'information de suivi et d'évaluation pour l'exécution et la budgétisation a compromis la cohérence des données entre les plafonds budgétaires et l'exécution du budget. Certains objectifs nationaux prioritaires pour 2017 n'ont pas été communiqués.

Au besoin, des recommandations visant à corriger les lacunes et autres constatations identifiées au cours de l'audit sont élaborées. Les auditeurs devraient communiquer leurs recommandations dès que possible et devraient discuter et recueillir les commentaires de l'entité auditée sur les constats et les recommandations de l'audit avant de publier le rapport et de le soumettre au gouvernement et au parlement. De nombreuses ISC (y compris l'ISC de l'Indonésie) demandent à l'entité auditée d'élaborer un plan d'action détaillant les actions à entreprendre pour mettre en œuvre les recommandations de l'audit, ainsi que le calendrier proposé. Le chapitre 7 décrit plus en détail cette pratique et le suivi des recommandations d'audit.

Les conclusions permettent aux auditeurs de présenter un argumentaire concis et convaincant sur la nécessité de prendre des mesures pour remédier à une lacune. Lors de la rédaction des conclusions, l'équipe d'audit doit examiner d'un œil critique leur lien avec les constats, les éléments probants, les critères d'audit et l'objectif de l'audit.

Suivi des résultats de l'audit

Comme indiqué dans d'autres chapitres, les contrôles qui examinent la performance du système de GFP ou certains de ses processus et activités doivent respecter les exigences en matière de déclaration établies par l'ISC, conformément aux pratiques internationales. Le chapitre 7 fournit des exemples et des

informations pratiques sur la manière dont les ISC peuvent traiter de la crédibilité du budget et améliorer la performance du système de GFP par le biais de recommandations d'audit bien formulées, d'un contrôle et d'un suivi efficaces, ainsi qu'une collaboration avec les parties prenantes.

4.3. Combinaison d'outils d'évaluation et d'audit pour évaluer la GFP: l'expérience de la Zambie

Certaines ISC ont examiné la performance de leur système de GFP en combinant les cadres d'évaluation disponibles avec la méthodologie d'audit. Par exemple, l'ISC de la Zambie a combiné le cadre de déclaration de la GFP élaboré par l'AFROSAI-E avec le processus d'audits financiers annuels pour évaluer la performance des principales entités du système de GFP. Cette section présente des informations détaillées et des étapes pratiques pour l'utilisation de cette approche, basées sur l'expérience de l'ISC de la Zambie.

Zambie : Approche et méthodologie

L'ISC de la Zambie a utilisé plusieurs méthodologies et procédures pour réaliser l'évaluation en combinaison avec des techniques d'audit. Tout d'abord, pour faciliter la conformité

avec les exigences de l'INTOSAI-P-12, l'ISC a utilisé l'outil du cadre de déclaration de la gestion des finances publiques (évoqué plus haut dans ce chapitre), un outil d'évaluation comportant 112 questions.¹⁰⁵ Deuxièmement, les audits ont été réalisés suivant la méthodologie de l'audit financier. Les résultats de l'audit ont été analysés à l'aide du modèle des « 5 Pourquoi » afin de comprendre les causes profondes et les lacunes à l'origine des constats de l'audit. Les conclusions et les observations clés ont été liées à un ou plusieurs des cinq domaines de capacité institutionnelle : (i) cadre politique et juridique ; (ii) structure organisationnelle et ressources humaines ; (iii) systèmes d'information ; (iv) gouvernance et contrôle, et (v) communication et gestion des parties prenantes.

Troisièmement, les évaluations de performance des processus et des entités de GFP ont été effectuées à l'aide des tableaux de bord du cadre de déclaration de la GFP. Les processus ont été notés de zéro (aucun processus mis en œuvre) à quatre (performance fonctionnant à la limite comme prévu). Un score de performance inférieur à deux signalait un domaine à risque. Quatrièmement, des entretiens ont été menés avec le personnel clé et la direction des institutions concernées afin de comprendre les principaux processus de GFP. Enfin, l'examen des documents a permis aux auditeurs d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Une liste des documents utiles examinés est présentée dans l'encadré 4.8.

¹⁰⁵ L'outil de GFP est accessible à partir du site Web <https://pfmreporting-tool.com/resources/#get-the-tool>.

Encadré 4.8. Documents examinés pour évaluer la performance de la GFP en Zambie

- Constitution de la Zambie (modifiée), loi N°2 de 2016.
- Loi des finances 2019.
- Rapport économique annuel de 2020.
- Loi nationale sur la planification et le budget.
- Loi N° 1 de 2018 sur la gestion des finances publiques.
- Loi sur la Commission du service public (Service Commission Act).
- Examen national volontaire sur les objectifs de développement durable (ODD).
- Septième Plan National de Développement (PND).
- Le cadre de dépenses à moyen terme et le livre vert.
- Le processus budgétaire en Zambie.
- Les politiques comptables de l'administration centrale.
- Les orientations sur le cadre de gestion des risques.
- Le rapport sur l'exécution du budget.
- Le budget basé sur les résultats.
- La présentation du budget.
- Le Manuel de gestion des finances publiques à l'intention des députés et des agents de l'Etat.
- Le Bulletin statistique sur la dette.
- L'analyse de viabilité de la dette
- Le rapport annuel de la Banque centrale de Zambie sur les systèmes nationaux de paiement en Zambie.

Les critères appliqués pour choisir les entités à auditer comprenaient (i) celles qui recevaient des allocations budgétaires importantes par rapport au budget national global ; (ii) celles qui avaient la capacité institutionnelle de contribuer à la réalisation des ODD tels que définis dans le plan national de développement (PND) du pays.

Zambie : Résultats, recommandations et avantages attendus en termes de crédibilité budgétaire

Constats majeurs. L'utilisation combinée de diverses sources d'information et de méthodologies d'audit a permis aux auditeurs zambiens d'identifier les éléments suivants :

- Les ODD ont été intégrés dans les documents d'orientation du gouvernement, y compris les documents de planification du PND, et les responsabilités ont été réparties entre diverses institutions par le biais de groupes consultatifs sectoriels. Le pays élabore un PND quinquennal qui reflète l'agenda du gouvernement (et est aligné sur le processus électoral/politique).
 - Bien que les plans stratégiques institutionnels soient alignés sur le PND, la plupart de ces plans ne sont pas régulièrement mis à jour en raison des retards dans l'élaboration du PND et de la forte mobilité du personnel clé.
 - Bien que le ministère des finances consulte les différentes parties prenantes qui sont tenues de soumettre leurs projets de budget concernant les dépenses et les recettes fiscales et non fiscales, la participation de certains acteurs au processus de consultation a été limitée.
 - La plupart des documents budgétaires, tels que les plans stratégiques, n'ont pas été chiffrés. En fin de compte, les budgets élaborés par les institutions ont généralement été réduits et les allocations finales dans les budgets approuvés par le parlement ont été inférieures à ce qui avait été demandé, en grande partie en raison des plafonds budgétaires fixés par le Ministère des Finances.
 - L'ISC a constaté des faiblesses dans plusieurs domaines liés à l'exécution du budget, notamment la passation des marchés, la gestion de la masse salariale, les contrôles et audits internes, la gestion de la trésorerie, ainsi qu'un suivi insuffisant de la mise en œuvre des ODD et de la prestation de services.
 - Parmi les autres constats majeurs, citons l'absence d'alignement entre la politique de gestion de la dette et la stratégie budgétaire à moyen terme, la faiblesse des mécanismes de suivi et de comptabilisation des ressources versées aux institutions (en raison du manque d'intégration des systèmes d'information de gestion financière) et l'inexactitude des projections de recettes, de subventions et de dépenses, qui étaient inférieures aux résultats réels.
- Recommandations.** Pour remédier à ces constats, l'ISC a recommandé les actions suivantes :
- Mettre en œuvre des programmes de sensibilisation des parties prenantes sur l'importance de participer au processus budgétaire pour s'assurer que les préoccupations du public sont prises en compte lors de l'élaboration du budget.
 - Veiller à ce que diverses institutions centrales de GFP mettent à jour leurs plans stratégiques conformément au PND actuel en temps opportun.
 - Veiller à ce que l'autorité fiscale établisse des prévisions de recettes réalistes qui reflètent l'assiette fiscale et prenne des mesures pour sensibiliser les contribuables à l'importance de s'acquitter de leurs obligations fiscales.
 - Mettre en place un système de gestion de l'augmentation de la dette de l'Exécutif, de telle sorte que l'approbation de toute nouvelle dette passe obligatoirement par le parlement.
 - Le système de gestion de la dette du ministère des Finances devrait être relié à la Banque Centrale afin de s'assurer que le règlement de la dette soit soutenu par les ressources disponibles.

- Lors du vote du budget, le ministère des Finances doit s'assurer que les plafonds budgétaires fixés pour les ministères, les départements et les autres agences d'exécution (MDA) sont suffisants pour leur permettre de mener à bien leur mandat et atteindre les objectifs inclus dans le plan stratégique et le PND.
 - Les documents budgétaires devraient être chiffrés à l'aide d'estimations correctes/réalistes afin d'assurer un financement adéquat permettant aux institutions de remplir leurs obligations et leurs mandats dans le cadre du PND.
 - Les systèmes d'information sur la gestion financière (SIGF) devraient être intégrés et déployés depuis les administrations centrales jusqu'aux unités de dépenses des niveaux les plus bas, afin d'assurer l'élaboration des rapports financiers et autres, le partage de l'information et la reddition de comptes dans les délais.
 - Le système de gestion de la masse salariale doit être rigoureux et intégré. Les informations doivent correspondre aux effectifs réels et être régulièrement révisées.
 - Renforcer la réglementation des marchés publics.
 - Les comités d'audit devraient exercer de manière adéquate leurs fonctions de contrôle sur les processus d'information financière, en examinant les environnements de contrôle interne des institutions.
 - Améliorer le recours aux contrôles des engagements afin d'établir un système de contrôle des dépenses efficace et d'empêcher les entités de contracter des engagements non autorisés.
 - Les ministères devraient mettre en place des mécanismes de suivi adéquats, y compris la formation du personnel, afin d'identifier les lacunes dans la prestation de services et de prendre les mesures correctives nécessaires.
- Avantages pour la crédibilité du budget.** La mise en œuvre de ces recommandations permettrait de renforcer la GFP et d'améliorer la crédibilité budgétaire en augmentant la reddition de comptes dans l'utilisation des ressources publiques et la probabilité que les fonds soient utilisés, comme prévu, au profit des bénéficiaires visés. Un meilleur accès à l'information et des programmes de mobilisation des parties prenantes contribueraient à un processus budgétaire plus inclusif et à une participation éclairée des citoyens au processus budgétaire. L'amélioration du flux et du partage d'informations entre les différents systèmes financiers, les contrôles internes et les institutions de contrôle contribuerait également à la prévention de la fraude.
- Des documents budgétaires dont les coûts sont estimés de manière correcte et réaliste, sur la base de plans stratégiques actualisés, permettraient aux MDA de négocier des plafonds budgétaires plus adéquats (c'est-à-dire basés sur le coût de la réalisation de leurs objectifs sectoriels et de leur contribution relative au PIB) lors des audiences

et des négociations budgétaires du processus de budgétisation. Cela pourrait faire en sorte que le processus d'audience/négociation budgétaire ne soit plus un exercice purement formel. Au contraire, les MDA pourraient présenter des budgets réalistes, reflétant leurs besoins réels en ressources pour atteindre leurs objectifs sectoriels respectifs décrits dans le PND. Le Ministère des Finances et le Parlement devraient être au courant de ces informations et faire un retour d'information approprié aux MDA afin d'éclairer leurs futures budgétisations.

Une plus grande sensibilisation des contribuables à la nécessité de s'acquitter de leurs obligations fiscales se traduirait par un élargissement de l'assiette fiscale et une augmentation des recettes pour soutenir le Ministère des Finances dans son processus d'élaboration du budget.

En reliant les systèmes de gestion de la dette du Ministère des Finances et de la Banque Centrale, il serait plus facile d'établir une position claire et complète de la dette du pays et cela permettrait au ministère des Finances de prendre des décisions avisées et coordonnées en matière de contraction et de gestion de la dette.

Le déploiement du système intégré de gestion des informations financières (SIGIF) dans toutes les institutions gouvernementales faciliterait la diffusion des informations financières afin de permettre une production efficace des états financiers et de soutenir le suivi de l'exécution du budget. Cela permettrait également de saisir en temps utile et de manière exhaustive les transactions financières effectuées par les unités relevant des ministères qui ne sont pas connectées au SIGIF à des fins de déclaration. L'assouplissement du SIGIF et l'assouplissement de certaines procédures pour faciliter un

décaissement rapide en cas d'urgence, tout en comptabilisant ces ressources de manière adéquate, permettraient d'améliorer la préparation aux catastrophes et la réaction rapide aux situations d'urgence, tant au niveau national qu'au niveau institutionnel.

4.4. D'autres ISC font part de leurs constats, recommandations et impacts significatifs en matière d'audit

Dans le cadre de l'enquête de l'UNDESA/IBP 2022, plusieurs ISC ont donné des exemples d'impacts significatifs de leur travail d'audit sur la performance du système de GFP. Cette section en présente quelques-uns, organisés par processus de GFP.

Conception des politiques publiques – Constats, recommandations et impacts de l'audit

Au stade de l'élaboration des politiques, il est fréquent de constater que les modèles et les hypothèses qui servent de base à l'élaboration des politiques publiques ne sont pas à jour.

L'ISC des Pays-Bas a recommandé au gouvernement d'améliorer les dispositions légales et le contrôle, et au parlement de vérifier activement les estimations budgétaires provisoires. En conséquence, le parlement a réussi à faire pression sur le gouvernement pour qu'il adopte le même régime de reddition de comptes

que celui qui s'applique aux lois de finances ordinaires pour plusieurs fonds nouvellement mis en place qui contribuent à une expansion budgétaire majeure. Des problèmes similaires, mais plus techniques, ont également été relevés par les ISC de la Lettonie et de l'Indonésie.

Lors d'un contrôle sur l'efficacité de la planification budgétaire, l'ISC de la Lettonie a révélé qu'aucune évaluation n'avait été réalisée sur le niveau d'endettement que la Lettonie pouvait se permettre. En outre, il n'y a pas eu d'évaluation économiquement rigoureuse du niveau optimal de la dette que la Lettonie pourrait contracter à long terme, compte tenu des estimations pessimistes de la croissance démographique. Parmi les effets identifiés de cet audit figurent la mise en place d'une procédure plus claire et plus équitable pour l'examen des dépenses de base des institutions ; le terme « investissement budgétaire » a été défini plus clairement et les commentaires budgétaires ont fourni des informations plus complètes sur les projets d'investissements publics prévus par secteur ; les explications budgétaires ont fourni des informations sur l'impact des dégrèvements fiscaux les plus importants sur le budget de l'État pour les années à venir.

En ce qui concerne les recettes, l'ISC de l'Indonésie a constaté que le gouvernement n'avait pas pleinement pris en compte tous les impacts éventuels des politiques dans le secteur de la fiscalité lors de l'élaboration du budget des recettes fiscales. En outre, dans le secteur non fiscal, l'objectif de recettes provenant de la vente de pétrole et de gaz n'était pas basé sur les objectifs de production convenus par les autorités et les entrepreneurs. L'ISC a recommandé au Ministre des Finances de mettre en place un mécanisme d'élaboration des objectifs de

recettes qui tienne compte de l'impact de chaque politique fiscale ou plan de politique fiscale, et au gouvernement de déterminer le mécanisme de calcul du budget des recettes non fiscales du pétrole et du gaz dans le budget annuel en fonction des objectifs de production retenus. Sur la base de ces recommandations, le gouvernement a pris en compte les politiques fiscales lors de la budgétisation des recettes fiscales.

L'ISC du Portugal a découvert que de vastes réformes de la gestion des finances publiques, avec des calendriers très ambitieux, ont été entreprises avec une stratégie et une coordination insuffisantes, un manque de ressources humaines et matérielles et des compétences et une formation insuffisantes dans l'administration publique. L'audit a recommandé au gouvernement de définir la conduite et la coordination des réformes et d'actualiser la stratégie de mise en œuvre en fixant des priorités et des processus échelonnés. À la suite de l'audit, la direction et la coordination ont été renforcées et une formation professionnelle a été planifiée pour la mise en œuvre du nouveau système de comptabilité d'exercice. La moitié des entités publiques ont achevé leur transition vers le nouveau système de comptabilité d'exercice et ont présenté leurs comptes 2020 sous ce régime. Les réformes de la gestion des finances publiques ont été incluses dans le plan portugais de relance et de résilience, garantissant l'allocation du concours financier nécessaire au cours des années suivantes.

Élaboration du budget : Constats, recommandations et impacts de l'audit

Un processus d'élaboration du budget transparent et dans les délais peut être un indicateur d'un système de GFP rigoureux et performant.

L'ISC de la Bosnie-Herzégovine a constaté que le processus d'élaboration du budget n'était ni dans les délais, ni suffisamment transparent, et que les responsabilités n'étaient pas toujours clairement établies en ce qui concerne la

définition des objectifs, des programmes et des fonds budgétaires correspondants. Les parties intéressées n'avaient pas toujours accès à des informations actualisées et complètes sur le budget. L'ISC a recommandé au gouvernement de veiller à ce que l'élaboration du budget soit achevée à temps, de considérer comment mettre en place un processus d'examen du budget engageant les politiciens et d'accroître l'utilisation des informations sur les performances dans le processus d'élaboration du budget, l'objectif ultime étant de faire de ces dernières le principal critère de prise de décision en matière budgétaire.

Encadré 4.9. ISC de l'Indonésie – Préparation du budget : Constats, recommandations et impacts des audits de la GFP

Constats :

- La détermination des plafonds indicatifs n'avait pas pris en compte les performances des ministères au cours des années précédentes.
- Le gouvernement n'avait pas de politique spécifique et explicite pour établir des définitions ou des indicateurs de dépenses de qualité ; et
- La gestion de la budgétisation basée sur les performances ne comportait pas de mécanisme d'articulation en cascade des indicateurs de performance.

Recommandations :

- Au gouvernement : améliorer le mécanisme d'élaboration des plafonds indicatifs et prendre en compte les performances des ministères au cours des années précédentes lors de l'allocation des budgets.
- Au Ministre des Finances : déterminer la définition et les indicateurs des dépenses de qualité.
- Au Ministre de la planification du développement national : établir des lignes directrices sur le mécanisme d'articulation en cascade des indicateurs de performance.

Impacts :

- Le gouvernement a élaboré un cadre pour définir et déterminer des indicateurs de qualité des dépenses.
- L'indicateur de performance de l'exécution du budget ainsi que l'évaluation de la performance se sont améliorés.

Exécution du budget : Constats, recommandations et impacts de l'audit

Les questions soulevées par les ISC au stade de l'exécution tournent généralement autour de l'inexactitude des recettes et des dépenses par rapport au budget approuvé.

L'ISC du Myanmar a observé que les recettes n'étaient pas entièrement perçues et que les dépenses n'étaient pas effectivement utilisées conformément au budget proposé dans la plupart des ministères de tutelle et des agences. L'ISC du Myanmar a recommandé à ces institutions de percevoir intégralement les recettes correspondantes et d'utiliser les dépenses de manière efficace et efficiente, conformément au budget proposé.

L'ISC de Maurice a constaté des problèmes liés à l'inutilisation de crédits budgétaires en raison de la non-exécution ou du retard dans l'exécution de projets importants. L'audit a conseillé à la direction de mettre en place un mécanisme adéquat pour l'exécution rapide des projets.

L'ISC du Japon a relevé un montant important de budget reporté et non utilisé. L'audit a recommandé aux ministères et aux agences d'en examiner les causes pour accélérer la mise en œuvre des mesures liées à la COVID-19 ; de s'efforcer d'exécuter les projets dans les délais et de manière appropriée ; et de fournir au public des informations sur l'état d'avancement de l'exécution du budget des projets. Sur la base de ces recommandations, le gouvernement a fourni davantage d'informations sur l'état d'exécution du budget concernant les mesures et initiatives liées à la COVID-19 dans la perspective des Jeux olympiques et paralympiques de Tokyo.

L'ISC de Cuba a découvert que les systèmes automatisés de contrôle budgétaire à tous les niveaux budgétaires n'étaient pas interconnectés avec les autres systèmes de l'administration financière de l'État et qu'il y avait des faiblesses dans la mise en œuvre des systèmes de contrôle interne dans les unités budgétaires. Pour résoudre ces problèmes, l'ISC de Cuba a recommandé d'accorder la priorité aux actions visant à accélérer le passage à la stratégie d'informatisation des systèmes d'administration financière de l'État afin de permettre un suivi en temps réel de

l'exécution du budget, avec l'utilisation de CAAT,¹⁰⁶ en incorporant les mégadonnées et l'analyse des données. Ces recommandations visaient à faciliter l'amélioration du système de trésorerie, la mise en œuvre du système de comptabilité publique et l'approbation de mesures visant à renforcer la

comptabilité générale et la discipline financière des entités, ainsi que le renforcement du contrôle fiscal et la mise en œuvre de mesures visant à lutter contre l'évasion fiscale.

Encadré 4.10. ISC des Philippines – Exécution du budget : Constats, recommandations et impacts des audits de la GFP

Constats :

- Sous-utilisation des crédits : Les débloques de fonds au titre de l'assistance financière (AF) aux unités gouvernementales locales (« UGL ») et de l'assistance aux villes (« AC ») par le Département du Budget et de la Gestion (« DBM ») n'ont représenté que 46,3 % et 5,7 %, respectivement, du total des crédits pour l'exercice 2018, ce qui a entraîné des occasions manquées de fournir les services destinés au public au titre de ces fonds.
- Des retards de 2 à 132 jours ouvrables ont été constatés dans le traitement des ordres de déblocage de décaissement des allocations spéciales (Special Allotment Release Order - SARO) au titre du Fonds de soutien aux collectivités locales (LGSF) pour l'exercice 2018, ce qui retarde la mise en œuvre des projets et programmes prioritaires financés par le Fonds.

Recommandations :

- Pour les AF aux UGL : confier aux bureaux régionaux de la DBM la tâche de fournir une assistance technique aux UGL, de procéder à un examen initial des demandes des UGL et de l'exhaustivité de leur documentation, et de transmettre les demandes conformes à l'officier central pour évaluation.
- Pour les assistances aux villes : envisager de fournir une assistance technique aux UGL qui n'ont pas la capacité financière d'engager des consultants pour la conceptualisation de projets complexes. Il faut également augmenter le nombre de séminaires et d'ateliers organisés pour informer les agents municipaux concernés des exigences documentaires à respecter.
- Pour la direction : exiger du Bureau de coordination régionale et des collectivités locales (LGRCB) qu'il veille à ce que toutes les demandes/approbations des UGL/département de l'intérieur et des collectivités locales soient traitées et approuvées dans un délai de 15 jours ouvrables, comme il s'y

¹⁰⁶ Les CAAT sont des outils d'audit assistés par ordinateur.

est engagé dans son engagement de performance (Office Performance Commitment and Review - OPCR).

Impacts :

- Le DBM a amélioré sa gestion du LGSF pour l'année civile 2019 et les années suivantes. D'autre part, le Bureau du Trésor a été en mesure de mieux suivre les dépenses réelles et de mieux les refléter dans ses rapports sur l'état du budget et des montants réels (« Statement of Budget and Actual Amounts »), en se conformant aux recommandations de l'audit.
- Le gouvernement a élaboré un cadre sur les définitions et les indicateurs de dépenses de qualité.
- Le gouvernement a amélioré l'indicateur de performance de l'exécution du budget ainsi que l'évaluation de la performance.

Comptabilité et déclaration : Constats, recommandations et impact des audits

Les mécanismes d'information et de déclaration sont essentiels pour évaluer la performance du système de GFP. Les mécanismes de comptabilité et de déclaration garantissent une certaine normalisation des éléments qui doivent faire l'objet d'une déclaration, à qui et comment. Cependant, les ISC ont identifié quelques problèmes critiques dans ce domaine.

L'ISC d'Azerbaïdjan a constaté des déclarations incorrectes sur les différentes composantes des finances publiques, la non-conformité de la comptabilité et des déclarations avec les dispositions légales et les meilleures pratiques, ainsi qu'un manque de connaissances sur la documentation budgétaire. L'ISC a conseillé au gouvernement d'examiner les dispositions des actes juridiques, d'introduire de nouvelles

institutions budgétaires, d'élargir l'application des meilleures pratiques et d'élaborer un code budgétaire. Ces orientations ont conduit à la mise en place de nouvelles institutions budgétaires, à l'amélioration du cadre de moyen terme pour les dépenses et des règles budgétaires, ainsi qu'à l'amélioration de la documentation budgétaire.

L'ISC de la Bosnie-Herzégovine a remarqué que la disponibilité des informations sur la réalisation des objectifs du programme était limitée. Les rapports et les informations sur l'efficacité des programmes et des institutions étaient rares et souvent inaccessibles au public et aux responsables de l'élaboration et de l'adoption du budget. Pour la plupart des objectifs des budgets des programmes, les informations relatives à leur mise en œuvre ne figuraient pas dans les rapports existants. L'ISC a recommandé au gouvernement de veiller à ce que toutes les parties intéressées aient un accès immédiat à toutes les informations disponibles sur la mise en œuvre des objectifs des programmes des institutions, d'améliorer le système d'information et d'établir des rapports

financiers en fonction de la classification des programmes.

L'ISC de l'Égypte a souligné qu'avec la publication de la loi unifiée sur les finances publiques N° (6) pour l'année 2022, il était nécessaire d'apporter certaines modifications comptables dont l'entité contrôlée a été informée. Cela a permis d'utiliser correctement les fonds publics, de promouvoir la performance du système de GFP pour atteindre les ODD et de faciliter l'audit de la mise en œuvre de la politique financière de l'État.

L'ISC des Pays-Bas a constaté que le gouvernement n'enregistrait pas

systématiquement ses actifs et que les rapports sur les performances du gouvernement étaient fragmentés et n'avaient pas d'architecture commune. Elle a donc recommandé d'adopter des normes de comptabilité d'exercice pour l'ensemble du gouvernement afin d'améliorer l'enregistrement et la gestion des actifs et de retenir un nombre limité d'indicateurs nationaux clés devant faire l'objet d'un suivi indépendant. À la suite de ces recommandations, le gouvernement a annoncé qu'il intégrerait dans son processus budgétaire une série d'indicateurs nationaux clés devant faire l'objet d'un suivi indépendant.

Encadré 4.11. ISC du Yémen – Comptabilité et rapports : Constats, recommandations et impacts des audits de la GFP

Constats

- Les données des comptes définitifs n'incluaient pas les résultats de l'exécution effective du budget de l'institution économique.
- La plupart des entreprises/unités du secteur économique n'ont pas finalisé leurs états financiers à temps, ce qui a entraîné un écart entre les états financiers publiés par les unités économiques/entreprises et les relevés de comptes définitifs publiés par le Ministère des Finances.
- Les calculs finaux des budgets des unités du secteur économique ne reflétaient pas de manière réaliste les décaissements effectifs du financement extérieur dans ces unités, où les ressources obtenues à partir de prêts extérieurs selon les données des comptes finaux s'élevaient à environ un milliard de riyals yéménites, alors que les décaissements effectifs dans les rapports de prêts et d'assistance publiés par le Ministère des Finances et celui du Plan et de la Coopération internationale étaient plus de huit fois supérieur à ce montant.

Recommandations

- Exiger des unités économiques qu'elles finalisent leurs états financiers dans les délais prévus par la loi de finances et ses règlements.

- Le Ministère des Finances ne doit accepter aucun compte définitif d'une unité économique à moins que ses données financières ne proviennent des états financiers approuvés de cette entité et pour la même période.
- Le Ministère des Finances devrait exiger que le secteur spécialisé en matière de prêts et d'aide extérieure se coordonne avec le Ministère du Plan et de la Coopération Internationale pour le rapprochement des informations financières des centres de prêts avec les unités économiques bénéficiant de ce financement extérieur, et suivre les estimations des allocations dans les budgets annuels et leur utilisation réelle dans les comptes finaux afin d'éviter les divergences et les disparités qui apparaissent chaque année.

Impacts

- La plupart des unités économiques finalisent leurs comptes et les soumettent à l'agence et au Ministère des Finances aux dates prévues par la loi.
- Finalisation des états financiers de la plupart des unités économiques dans les délais impartis.
- Coordination entre le secteur des relations extérieures du Ministère des Finances et les secteurs respectifs du Ministère du Plan et de la Coopération Internationale pour déterminer les décaissements effectifs des prêts et de l'aide extérieure, ce qui permet de faire apparaître tous les montants décaissés dans les comptes définitifs des unités économiques.

Évaluation du budget : Constats, recommandations et impacts de l'audit

Des outils de gestion et d'évaluation adéquats sont nécessaires pour mener une évaluation budgétaire efficace dans la dernière partie du cycle de GFP, avant d'entamer le suivant. L'ISC de la Bosnie-Herzégovine a indiqué qu'aucun contrôle indépendant n'avait été organisé pour la plupart des objectifs des programmes des institutions publiques et que les rapports d'évaluation étaient rares. Les ministères et les organes du Conseil des Ministres (CdM) n'ont pas mis en place un contrôle pour tous les domaines relevant de leur responsabilité. Dans certains domaines, les rapports d'évaluation disponibles ne sont pas adaptés aux besoins des responsables de l'élaboration des budgets. La disponibilité limitée des informations sur la réalisation des objectifs budgétaires du programme limite l'impact potentiel des résultats sur les allocations budgétaires futures. Sans information sur les objectifs des programmes et leur mise en œuvre, il est difficile d'élaborer et d'adopter un budget qui favorise l'efficacité et l'efficacité des dépenses budgétaires. L'ISC de la Bosnie-Herzégovine a recommandé au Parlement et au Conseil des Ministres de réfléchir à la manière de mettre en place un processus d'examen du budget engageant les politiciens. L'ISC des Philippines a observé que le Département du Budget et de la Gestion (DBM) ne disposait pas d'un système complet de suivi et d'évaluation du décaissement des

fonds dans le cadre du Fonds de soutien aux administrations locales, en particulier en ce qui concerne l'assistance financière aux unités de gouvernement locaux (UGL) et les composantes des villes assistées. Par conséquent, aucune évaluation globale n'a été réalisée pour déterminer si les principaux objectifs des programmes ont été atteints. L'ISC des Philippines a recommandé au directeur du Bureau des collectivités locales et de la coordination régionale de mettre en place un système complet de suivi et d'évaluation en (a) élaborant un rapport consolidé sur l'état de la mise en œuvre des projets et l'utilisation des fonds pour les exercices 2016 à 2018 et pour les années suivantes, en attendant le développement du système unifié de déclaration ; (b) en rédigeant et en publiant des orientations politiques pour le suivi et l'évaluation des projets ; et (c) en réalisant une évaluation des projets exécutés au niveau régional afin de valider l'état présenté dans les rapports soumis par les collectivités locales. En outre, l'ISC des Philippines a recommandé que des sanctions appropriées soient imposées aux UGL qui ne respectent pas les exigences en matière de déclaration et de délais prescrits pour les projets, tels qu'ils figurent dans leurs programmes de travail.¹⁰⁷

4.5. Défis liés à l'audit de la performance du système de GFP

Les ISC font face à des défis communs, à la fois internes et externes, lors de l'audit de la performance du système de GFP.

¹⁰⁷ Ce cas est lié à celui présenté dans l'encadré 4.10 sur le Fonds d'appui aux collectivités locales, mais ici l'accent est directement mis sur le système de suivi et d'évaluation du Fonds. Dans le tableau 6.2 (sous Calendrier des dépenses), une question connexe est également présentée comme un exemple de facteur de risque.

Défis internes des ISC

1. Manque d'expertise en matière de GFP.

L'audit de la performance du système de GFP est différent de l'audit des états financiers, qui est le travail auquel les auditeurs sont le plus habitués. L'une des difficultés consiste à dresser la cartographie des principaux domaines et processus à examiner et à élaborer des critères appropriés. Des ressources humaines inadéquates et des compétences insuffisantes (par exemple, la capacité à exploiter les mégadonnées) peuvent imposer des limites au champ de l'audit.

Les ISC peuvent remédier à ces lacunes en facilitant le partage des connaissances, en proposant des programmes de formation adaptés et en organisant des ateliers pour les auditeurs. En outre, les ISC pourraient concevoir les audits de manière progressive. Par exemple, pour auditer la façon dont le gouvernement gère le financement de la dette, les auditeurs doivent comprendre plusieurs aspects, à commencer par la formulation du budget, l'exécution du budget et la gestion de la trésorerie. Par conséquent, l'audit pourrait être conçu de manière progressive, en commençant par l'audit de la formulation du budget au cours de l'année x , puis de l'exécution du budget au cours des années $x+1$ et $x+2$, de la gestion de la trésorerie au cours de l'année $x+3$ et de la gestion de la dette au cours de l'année $x+4$.

2. Ressources limitées.

Il peut se trouver que des ISC aient alloué la plupart de leurs ressources à des audits obligatoires ou prioritaires. En outre, les ISC peuvent ne pas avoir d'appui suffisant pour l'acquisition de matériel et de logiciels informatiques ou pour les infrastructures

informatiques nécessaires pour travailler avec les bases de données volumineuses où la plupart des données utilisées pour le système de GFP sont stockées.

3. Structure organisationnelle et méthodes de travail cloisonnées.

La réalisation d'un audit de performance du système de GFP nécessite la coordination de plusieurs unités au sein de l'ISC, car le système de GFP implique de nombreux organismes gouvernementaux à tous les niveaux. Différentes unités de l'ISC sont responsables de l'audit du gouvernement central, des agences gouvernementales locales et des entreprises publiques et locales. Par conséquent, il est crucial de coordonner toutes les activités d'audit pour produire des rapports d'audit complets sur le système de GFP. Si les agences d'audit se concentrent uniquement sur leurs tâches et fonctions respectives, il sera difficile d'obtenir une image complète du système de GFP. Par conséquent, les ISC doivent adopter une approche « ensemble de l'ISC » et briser les « cloisons » au sein de l'organisation.

L'ISC de l'Indonésie a relevé ce défi en effectuant un audit à l'aide d'une approche d'audit thématique nationale. Cette approche a impliqué plusieurs unités de l'ISC pour mener des audits sur des thèmes spécifiques liés aux ODD. Par exemple, cinq unités d'audit différentes ont travaillé ensemble pour produire un rapport d'audit complet sur la qualité de l'éducation qui a impliqué plusieurs agences gouvernementales (par exemple, le Ministère de l'Éducation, les agences du secteur de l'éducation des collectivités locales, l'Agence nationale de la statistique, le Ministère des Affaires Sociales, l'Agence nationale de planification et le Ministère des Affaires Financières).

Pendant la pandémie, dans le but de briser les cloisons et de formuler des recommandations judicieuses et coordonnées, l'ISC de l'Indonésie a lancé Audit Universe, une stratégie d'audit impliquant toutes les unités d'audit de l'organisation pour assurer la reddition de comptes et la transparence des efforts gouvernementaux dans la lutte contre la Covid-19 à travers tous les organismes gouvernementaux verticalement et horizontalement.

4. Absence de cadres d'évaluation personnalisés.

Toutes les organisations régionales d'ISC ou les groupes de l'INTOSAI n'ont pas publié de cadres d'évaluation personnalisés de la GFP qui pourraient aider les ISC à mener leurs évaluations. Par conséquent, les ISC peuvent avoir besoin de concevoir et de développer leurs propres approches, en s'appuyant sur les cadres existants.

Défis liés aux processus externes

1. De multiples objectifs (potentiellement contradictoires) du système de GFP (par exemple, une politique de budgétisation expansionniste par rapport aux règles budgétaires) peuvent rendre difficile la détermination des objectifs d'audit par les auditeurs.

En ce qui concerne les objectifs d'audit, les ISC doivent trouver, évaluer, sélectionner et déterminer les enjeux ou les problèmes les plus importants dans leurs systèmes nationaux de GFP.

2. Contrôles internes insuffisants

Il se peut que le gouvernement n'ait pas mis en place des contrôles internes adéquats sur les activités de gestion et de rapports financiers. Dans ces cas, l'intégrité, la fiabilité et même la quantité des données et des documents traités par le gouvernement seront limitées et l'ISC devra

peut-être effectuer un travail supplémentaire dans certains domaines. Les auditeurs peuvent évaluer ce problème dans le cadre de leur analyse de la vérifiabilité pour déterminer si l'audit peut être effectué ou non. Les auditeurs peuvent également envisager de mener un audit pour améliorer le contrôle interne.

3. Complexité du système et des entités auditées et manque de synergies et de collaboration entre les principaux acteurs du système de GFP.

La GFP est complexe. Tout d'abord, plusieurs cycles budgétaires ont généralement lieu simultanément. Le processus d'audit externe et de reddition de comptes pour les dépenses de l'année précédente a lieu au moment où les processus de gestion des ressources sont engagés pour l'année en cours. Dans le même temps, le processus de budgétisation stratégique a déjà démarré pour l'année suivante. Deuxièmement, chaque processus implique un large éventail d'organismes, d'entités et d'agences gouvernementaux, chacun ayant ses propres caractéristiques, priorités et intérêts. Les entités qui engagent les dépenses veulent voir leur allocation budgétaire augmenter, par exemple, mais les Ministères des Finances sont chargés de maîtriser les dépenses globales. Ces tensions rendent le processus de GFP compétitif et controversé. Dans de nombreux pays, les organisations internationales contribuent à cette complexité, en conseillant les pouvoirs publics sur les initiatives de réformes et en finançant parfois une part substantielle des dépenses publiques.

Par exemple, en Indonésie, les fonctions de planification et de budgétisation sont assurées par deux ministères différents (le Ministère de la Planification du Développement National et le Ministère des Finances). Cette séparation des tâches se reflète dans plusieurs problèmes de

synergie et de synchronisation entre le processus de planification et de budgétisation. Certains programmes planifiés peuvent ne pas avoir d'allocation budgétaire, certains programmes budgétisés ne sont pas inclus dans les documents de planification, et différents systèmes d'information sont utilisés pour chaque processus ; ce qui entraîne des redondances et des défis en matière de suivi et d'évaluation.

En outre, chaque organisme gouvernemental peut avoir ses propres données, collectées et traitées pour ses programmes. Cependant, les données d'un organisme gouvernemental peuvent manquer d'intégrité et d'interopérabilité avec les données d'autres organismes gouvernementaux. Le manque d'interopérabilité des données entre les agences gouvernementales serait le principal inconvénient de la mise en œuvre d'un programme d'assistance sociale, car des données différentes sont utilisées pour différents programmes ; ce qui entraîne des erreurs d'inclusion et d'exclusion. Par conséquent, une ISC doit collecter et analyser les données de nombreuses agences gouvernementales différentes.

4. Accès limité à l'information.

Une ISC peut être confrontée à des défis concernant la disponibilité des données, en particulier pour les documents confidentiels liés à l'approbation du budget par le Parlement et aux hypothèses macroéconomiques retenus. Les auditeurs peuvent avoir à passer par plusieurs étapes (qui empiètent sur le temps d'audit) pour accéder aux données.

Les ISC doivent évaluer la nécessité pour la conclusion de l'audit d'obtenir des informations confidentielles et prévoir suffisamment de temps pour obtenir ces informations si elles sont jugées importantes pour l'audit.

4.6. Recommandations pour les ISC

1. Comprendre le mandat de l'ISC – Les auditeurs

doivent se familiariser avec le mandat de leur ISC afin d'identifier les points d'entrée pour auditer la performance du système de GFP.

- 2. Utiliser et développer des analyses de mégadonnées pour soutenir les audits du système de GFP** – Les ISC doivent améliorer leurs capacités en matériels et logiciels informatiques ainsi que les compétences informatiques des auditeurs pour collecter et analyser des données provenant de diverses sources gouvernementales.
- 3. Coopérer avec d'autres ISC pour le renforcement des capacités** – Les ISC peuvent renforcer mutuellement leurs capacités organisationnelles et leurs compétences professionnelles dans certains domaines, tels que la politique budgétaire et macroéconomique, la mesure de la crédibilité budgétaire à l'aide du cadre PEFA (Dépenses publiques et responsabilité financière), le Code de transparence budgétaire du FMI, l'évaluation de la transparence budgétaire, les données pour l'analyse économique et financière, et la prévision, par exemple l'analyse des hypothèses qui sous-tendent les modèles de prévision de la croissance économique, de l'inflation et de la viabilité budgétaire à long terme.
- 4. Choisir le domaine de la GFP qui a le plus besoin d'un audit** – Il s'agit d'identifier les domaines qui nécessitent le plus d'amélioration et pour lesquels l'audit pourrait avoir un impact. Si plusieurs domaines sont identifiés, l'ISC peut envisager de mener une série d'audits.
- 5. Assurer l'efficacité du suivi des recommandations d'audit** – La mise en œuvre des recommandations d'audit par le gouvernement doit faire l'objet d'un suivi par l'ISC. Les ISC devraient disposer d'un mécanisme de suivi efficace. Une discussion plus approfondie sur cette question est présentée au chapitre 7.

Chapitre 5 : Audits récurrents du budget de l'État

De nombreuses institutions supérieures de contrôle (ISC) vérifient les comptes de fin d'année de leur gouvernement national en procédant à une analyse rétrospective de l'exécution du budget à la fin de l'exercice. Les audits des comptes de fin d'année, ainsi que d'autres audits du budget effectués de manière récurrente au cours de l'exercice budgétaire, sont essentiels pour renforcer la crédibilité du budget. Ils contribuent à renforcer l'attente selon laquelle les entités du secteur public et les fonctionnaires exercent leurs fonctions de manière efficace, efficiente, éthique et conformément aux lois et réglementations applicables. Bien que le mandat légal d'une ISC et le contexte particulier du pays influencent ce travail d'audit, on observe une convergence croissante au niveau mondial vers la combinaison d'outils d'audit de performance, de conformité et d'audit financier lors de la réalisation de ces audits. Ce chapitre examine les audits récurrents de l'exécution du budget de l'État ou des comptes de fin d'exercice, met en évidence leur valeur et fournit des conseils sur la manière de mener ces audits et de les lier à la crédibilité budgétaire.

5.1. Comprendre l'approche

L'audit de l'état des finances publiques constitue un rôle clé des ISC depuis la création d'entités de contrôle structurées en Europe occidentale. Cela

se reflète dans le préambule de la Déclaration de Lima (1977), qui souligne que « l'utilisation ordonnée et efficace des fonds publics constitue l'une des conditions préalables essentielles à la bonne gestion des finances publiques et à l'efficacité des décisions des autorités responsables. »¹⁰⁸

Les transactions associées au maintien des opérations financières de l'État-nation moderne – à savoir celles liées à la collecte des recettes publiques et au décaissement des fonds publics – ont lieu sur une base régulière. Il faut donc s'attendre à ce que les auditeurs chargés de vérifier la régularité de ces transactions procèdent également à des audits du budget de l'État de manière régulière ou récurrente.

En conséquence, les audits récurrents du budget de l'État, qui incluent les audits des comptes de fin d'année, font référence au travail d'audit effectué par les ISC sur une base régulière – que ce soit chaque année ou à des intervalles de temps réguliers (par exemple, tous les six ou trois mois). Les audits budgétaires récurrents ont généralement une large portée et adoptent une approche consolidée à l'échelle de l'ensemble du gouvernement. Cela n'exclut pas la possibilité que des audits récurrents présentent des conclusions et recommandations d'audit au niveau de programmes ou d'entités spécifiques. (Encadré 5.1.)

¹⁰⁸ INTOSAI P-1, The Lima Declaration <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>

Encadré 5.1. Les caractéristiques des audits réguliers du budget de l'État ou des comptes de fin d'année

Réalisés de manière récurrente : ces audits sont effectués chaque année, tous les six mois, tous les trois mois, etc., en fonction du mandat de l'ISC et du contexte national. Les audits annuels (qui couvrent l'ensemble de l'année fiscale) présentent des caractéristiques différentes des audits en cours d'année.

Méthodologies d'audit et formats de reporting variés : Ces audits peuvent être rapportés et publiés sous différentes formes, qui incluent entre autres : audit des comptes du gouvernement ; audit des états financiers de fin d'année; audit des dépenses et des recettes de l'État ; et audit de l'exécution du budget. Ces audits peuvent s'appuyer sur des audits antérieurs réalisés pendant la période ciblée. Ils peuvent s'appuyer en priorité sur les techniques d'audit financier, de conformité ou de performance, ou à une combinaison de ceux-ci.

Complet: ces audits ont une large portée et adoptent une approche globale. En revanche, d'autres rapports de l'ISC – par exemple le rapport institutionnel annuel de l'ISC ; la collecte des résultats des audits de l'ISC ; l'audit annuel d'un département ou programme gouvernemental individuel – ne constituent pas une évaluation récurrente du budget car ils ne fournissent pas une analyse complète.

Avantages des audits récurrents du budget

Une bonne gestion des finances publiques est positivement corrélée à la crédibilité du budget.¹⁰⁹ Une évaluation basée sur la méthodologie des dépenses publiques et de la responsabilité financière (PEFA)¹¹⁰ peut être un indicateur fiable pour mesurer et suivre l'évolution intertemporelle de la crédibilité budgétaire (voir chapitre 1). Un système de GFP solide permet à un pays de progresser en matière de discipline budgétaire au niveau global, d'allocation stratégique des

ressources et de fourniture efficace de services.

Les audits récurrents du budget, à travers les rapports de fin d'année et d'autres audits menés au cours de l'exercice budgétaire, fournissent un diagnostic important des contraintes du système de GFP. Les conclusions de l'audit portent spécifiquement sur les procédures de répartition des dépenses, ainsi que sur des problèmes plus larges du système. En plus de contribuer directement à la crédibilité du budget par leurs conclusions et recommandations, les ISC peuvent également utiliser les conclusions des audits récurrents pour planifier des travaux supplémentaires afin d'évaluer et d'améliorer

¹⁰⁹ Jens Kromann Kristensen, Martin Bowen, Cathal Long, Shakira Mustapha, and Urška Zrinski, eds., 2019. PEFA, Public Financial Management, and Good Governance, Washington DC, Banque mondiale. Disponible sur <https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/9781464814662.pdf>

¹¹⁰ Secrétariat PEFA, 2019. Framework for Assessing Public Financial Management. Disponible sur https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/PEFA%202016_latest%20version_with%20links%20%282%29.pdf

la crédibilité du budget. Par exemple, lors de la vérification de fin d'année des états consolidés de 2017, le vérificateur général du Canada a constaté que le système fédéral de gestion des paiements présentait d'importantes incohérences. Cela a donné lieu à un audit de suivi spécifique en 2020, qui a indiqué que des travaux ultérieurs étaient nécessaires pour mettre pleinement en œuvre les recommandations du vérificateur général.¹¹¹

L'un des principaux avantages des audits budgétaires récurrents est qu'ils permettent

aux parties prenantes (dont le grand public, le pouvoir législatif, les fonctionnaires, les médias, les investisseurs locaux et étrangers, les universitaires, les entrepreneurs, la communauté internationale des donateurs et les organisations multilatérales) de bénéficier d'une compréhension claire de l'évolution des finances publiques au fil du temps. De plus, les audits récurrents permettent de réagir en temps opportun à l'évolution des tendances des comptes de l'État, générant ainsi des incitations à une gestion budgétaire responsable. (Encadré 5.2.)

Encadré 5.2. Avantages des audits récurrents du budget

Ces audits contribuent à la crédibilité du budget en :

- Fournissant une analyse cohérente et complète du budget de la nation.
- Suivant et identifiant les incohérences tout au long du cycle budgétaire en temps opportun.
- Fournissant des informations utiles aux législateurs, aux citoyens et aux autres parties prenantes.
- Améliorant l'adhésion spontanée aux règles et à la réglementation budgétaires.
- Démontrant la valeur institutionnelle de l'ISC et de son travail de contrôle et de formulation de recommandations concernant les finances de la nation.

Au-delà de la promotion de la transparence et de la sensibilisation aux écarts budgétaires et autres risques de crédibilité constatés lors des travaux d'audit, une ISC peut contribuer directement à l'amélioration de la crédibilité budgétaire et du cadre des finances publiques du pays en émettant et en suivant la mise en œuvre des recommandations issues de

ces audits.¹¹² Ces recommandations d'audit s'adressent normalement au pouvoir exécutif. Pour cette raison, la réalisation d'audits budgétaires récurrents renforce généralement le statut et la valeur d'une ISC en tant que gardienne de la stabilité financière nationale et d'une saine gestion des finances publiques.

¹¹¹ Bureau du vérificateur général du Canada, 2020. Audit de suivi de la mise en œuvre des recommandations du Bureau du vérificateur général du Canada sur la gestion de la paye. Disponible sur <https://www.publicsafety.gc.ca/cnt/rsrscs/pblctns/2020-foag-pm/index-en.aspx>

¹¹² Voir le chapitre 7 sur le suivi des recommandations d'audit.

Fréquence des audits récurrents du budget

La plupart des ISC effectuent au moins un audit annuel, basé principalement mais non exclusivement sur les comptes de fin d'année du gouvernement. En outre, les gouvernements publient de plus en plus fréquemment des rapports en cours d'année pour fournir des informations à jour sur l'exécution du budget au cours de l'exercice financier. Les rapports de fin d'année et en cours d'année devraient être publiés par les gouvernements, conformément aux meilleures pratiques pour la transparence budgétaire de l'OCDE.¹¹³

La fréquence des rapports en cours d'années varie et plusieurs rapports de transparence budgétaire peuvent être déposés au cours d'un même exercice. Les rapports en cours d'année sur la transparence budgétaire peuvent également être soumis au contrôle de l'ISC. La fréquence des audits récurrents en cours d'année dépend de la fréquence des rapports budgétaires partiels du gouvernement. Lors des audits en cours d'année, les ISC peuvent vérifier la cohérence de la collecte efficace des recettes et des dépenses, par rapport aux projections inscrites dans le

budget. Par exemple, l'ISC peut souligner que des dépenses excessives en début d'année rendent peu probable l'atteinte des objectifs budgétaires. Lors de l'exécution du budget, l'ISC peut également détecter des manquements de manière rapide, ce qui permet de rectifier le tir et rend les recommandations de l'ISC plus efficaces.

En revanche, lors des audits récurrents de fin d'année, les ISC bénéficient d'une perspective plus large des pratiques d'exécution budgétaire de l'année. Les ISC peuvent émettre une opinion sur les états financiers annuels du gouvernement. Les auditeurs gouvernementaux peuvent également effectuer des travaux de conformité, souvent en combinaison avec une analyse financière, vérifiant si l'exécution du budget a respecté les règles et réglementations budgétaires pertinentes. Par exemple, dans le rapport de fin d'exercice 2019, l'ISC de la Sierra Leone a constaté que de hauts responsables du gouvernement avaient engagé des dépenses publiques « sans justification politique ou juridique ».¹¹⁴ Les audits budgétaires récurrents constituent un moyen important de sensibiliser aux manquements détectés dans le respect des lois et de la réglementation par le gouvernement, soutenant la mise en œuvre de mesures correctives.

¹¹³ OECD, 2002. *Best Practices for Budget Transparency*. p. 10.

¹¹⁴ Voir: <https://www.audit-service.gov.sl/wp-content/uploads/2020/12/Annual-Report-on-the-Account-of-Sierra-Leone-2019.pdf>

Box 5.3. Périodicité des audits récurrents du budget par les ISC

Box 5.3. Périodicité des audits récurrents du budget par les ISC

Les ISC effectuent des audits récurrents du budget à différents moments de l'exercice financier et à une périodicité différente (tous les trois mois ; tous les quatre mois ; tous les six mois, selon les circonstances). Quelques exemples sont fournis ci-dessous :

- Uniquement lors de l'audit des comptes de fin d'année : Algérie, Australie, Bahreïn, Bulgarie, Cuba, Chypre, Érythrée, France, Irlande, Koweït, Lettonie, Madagascar, Maurice, Myanmar, Pays-Bas, Portugal, Porto Rico, Roumanie, Soudan du Sud. , Viet Nam.
- Lors de l'audit des comptes de fin d'année et lors d'autres audits en cours d'exercice (audits récurrents en cours d'année) : Argentine, Bosnie-Herzégovine, République Dominicaine, Egypte, Grèce, Guatemala, Indonésie, Philippines, Afrique du Sud, États-Unis, Yémen.
- Uniquement audits en cours d'année : Croatie, Paraguay.

Source: Enquête auprès des ISC menée en 2022 en préparation de ce manuel (N=38 répondants).

5.2. Implications du mandat de l'ISC pour l'audit du budget de l'État ou des comptes de fin d'année

Les institutions d'audit externe sont généralement classées en trois modèles en fonction de leurs mandats : modèle judiciaire ou napoléonien (Cour des comptes), modèle de Westminster ou parlementaire (Auditeur général) et Commission d'audit ou modèle collégial. Le mandat juridique et le modèle institutionnel d'une ISC sont des

facteurs essentiels à prendre en compte lors de la définition du cycle d'audits récurrents du budget.

Le modèle institutionnel d'une ISC a des implications sur la possibilité et la manière de réaliser des audits récurrents du budget. Les ISC qui adhèrent au modèle de la Cour des comptes se spécialisent souvent dans le contrôle de conformité, en se concentrant sur la détection des écarts entre les actes administratifs et les dispositions qui régissent ces actes dans les lois et règlements. Compte tenu de leur statut d'organes décisionnels administratifs ou juridictionnels, les cours des comptes peuvent rendre des arrêts

imposant des sanctions, telles que des amendes pécuniaires, aux agents de l'État. Les ISC de type Auditeur général et Commission d'audit effectuent traditionnellement des audits financiers des soldes de l'État et peuvent également effectuer des audits de performance (également appelés audits d'optimisation des ressources) pour fournir au Parlement des informations pertinentes pour la prise de décision.

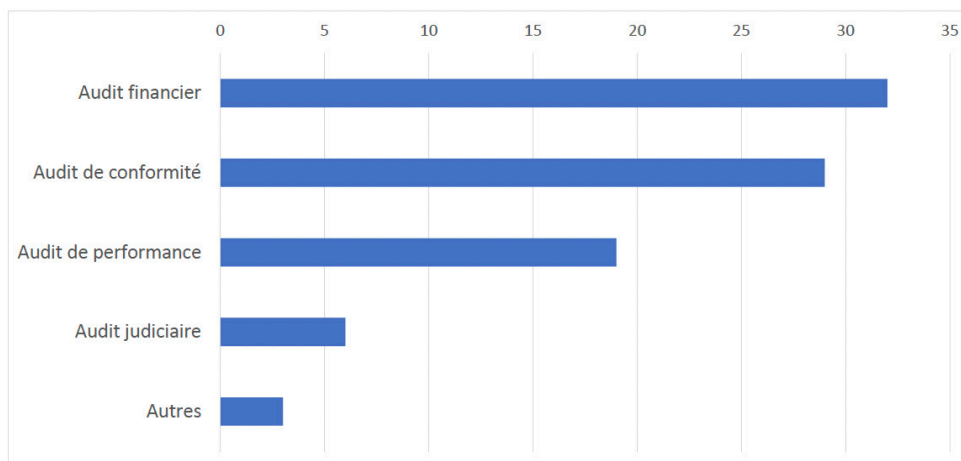
Un audit des comptes consolidés de fin d'année ou en cours d'année par une Cour des comptes peut constituer la base d'une décision de l'ISC ou peut éclairer la décision d'une autre entité. Une telle décision pourrait attribuer des responsabilités et entraîner des sanctions pour des responsables de haut niveau, notamment des ministres du gouvernement. Par conséquent, compte tenu de la complexité du processus budgétaire, qui dépasse le domaine de compétence d'une seule entité, les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels peuvent prendre des précautions supplémentaires. Ces précautions incluent la réalisation d'une analyse minutieuse des relations de cause à effet, la prise en compte d'acteurs concordants, la compréhension du cadre juridique et l'examen minutieux de toutes les actions pertinentes ayant pris place dans le laps de temps relatif à

l'infraction potentielle. Une autre précaution importante consiste à donner à tous les acteurs impliqués la possibilité de présenter une défense, qui devrait être prise en compte dans la décision de l'ISC.

Ces dernières années, il y a eu une convergence dans la nature des travaux d'audit entrepris par les ISC de différents modèles institutionnels.¹¹⁵ Les ISC qui suivent le modèle de Cour des comptes consacrent davantage d'efforts au contrôle financier et à l'optimisation des ressources, tandis que les ISC de type Auditeur général effectuent davantage de travaux de conformité. Comme le montrent l'enquête à l'appui de ce manuel, ces tendances se reflètent également dans l'amélioration de la qualité et de l'exhaustivité du contrôle budgétaire grâce aux audits récurrents du budget. Sur 35 ISC répondantes, 89 pour cent ont déclaré qu'elles effectuaient des audits financiers des comptes consolidés de fin d'année, 80 pour cent des audits de conformité et 52 pour cent des audits de performance. Quinze ISC (43 pour cent) entreprennent les trois types de travaux d'audit.

¹¹⁵ Banque mondiale, 2020. *Enhancing Government Effectiveness and Transparency: The Fight Against Corruption*, p. 306. Disponible sur https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/235541600116631094/enhancing-government-effectiveness-and-transparency-the-fight-against-corruption?cid=gov_tt_gov_en_ext

Figure 5.1. Type de travail d'audit effectué par les ISC lors des audits budgétaires de fin d'année



Note : Nombre de répondants (sur 35 au total). Les répondants pouvaient sélectionner plusieurs options.
Source : Auteurs du chapitre à partir des données fournies par l'enquête UNDESA/IBP ISC 2022.

Le mandat d'une ISC affecte également la nature des procédures que les auditeurs suivent dans le cadre des audits récurrents du budget. Cela peut empêcher les auditeurs d'entreprendre certains types d'audits et exclure certains départements ou entités gouvernementaux de la supervision de l'ISC. Par exemple, le manuel d'audit de l'ISC de l'Australie indique que les équipes d'audit ne doivent pas enquêter sur les cas de fraude potentielle ou d'autres actes répréhensibles, sauf dans des circonstances exceptionnelles décidées par l'Auditeur général.¹¹⁶

Le mandat d'une ISC détermine également sa capacité à mener des audits prospectifs, c'est-à-dire à examiner les documents préparatoires avant la conclusion d'une procédure administrative. Dans le contexte d'audits récurrents du budget,

cela pourrait concerner l'émission d'une opinion d'audit sur les hypothèses macroéconomiques du budget, les estimations d'avant-projet et d'autres projets de documents budgétaires, avant que la proposition de budget ne soit approuvée par le corps législatif.

Certains auditeurs et ISC rejettent le contrôle prospectif, en faisant valoir que des recommandations émises au stade de la préparation du budget lieraient l'ISC et compromettraient sa capacité à exercer librement son jugement professionnel sur la loi budgétaire finale. Cependant, d'après l'expérience de certaines ISC en matière d'audit prospectif, comme l'ISC du Brésil, ce type de contrôle est utile car il permet de détecter et de corriger rapidement les incohérences dans le processus budgétaire.

¹¹⁶ Disponible sur <https://www.anao.gov.au/work/audit-manual>

Les auditeurs ne seront pas nécessairement liés par les conclusions tirées au stade prospectif si les motifs qui conduisent à des conclusions apparemment contradictoires sont correctement expliqués.

5.3. Combiner les procédures d'audit dans les audits récurrents du budget

Le type de travail d'audit effectué pour examiner les comptes de fin d'année est affecté par le mandat de l'ISC ainsi que par la nature et la portée du rapport de fin d'année du gouvernement.

Comme indiqué à la section 5.2, les ISC sont de plus en plus disposées à mener des travaux d'audit qui, a priori, ne sont pas typiques de leur modèle institutionnel. Il est conseillé à toutes les ISC effectuant des audits récurrents de procéder à un audit financier des soldes comptables nationaux, exprimant ainsi une opinion sur la pertinence des rapports. Un audit financier fournit des informations extrêmement précieuses sur la solidité de la gestion des finances publiques d'un pays, et les ISC sont dans une position

unique pour effectuer ce travail puisque les auditeurs gouvernementaux ne sont pas soumis aux pressions et incitations qui peuvent entraver les cabinets comptables privés. Même les ISC qui adhèrent au modèle de la Cour des comptes adoptent progressivement les audits financiers. Une étude des ISC des pays francophones a révélé que les Cours des comptes de Belgique et de France ont récemment adopté des audits financiers annuels des états financiers nationaux fondés sur la comptabilité d'exercice.¹¹⁷

Chaque fois que leur mandat le permet, les ISC devraient également utiliser des techniques d'audit de conformité et de performance dans leurs audits récurrents du budget. Grâce à des audits récurrents incluant des travaux de conformité, les ISC du type Auditeur général et Commission d'audit pourraient améliorer leurs conseils aux législateurs en recommandant des modifications légales pour combler les lacunes qui permettent une conduite inappropriée au sein du gouvernement. De même, les contrôles d'optimisation des ressources permettraient aux ISC de produire des conclusions qui n'auraient pas été possibles lors d'un audit de conformité et d'émettre des recommandations susceptibles d'améliorer la prestation des services publics.

Encadré 5.4 . ISC du Maroc : mandatée pour réaliser un audit annuel complet

La Cour des Comptes du Royaume du Maroc est légalement mandatée pour procéder à un audit exhaustif du budget de l'État à la fin de l'exercice budgétaire. Dans son rapport de fin d'année, la Cour des comptes utilise un large éventail de procédures d'audit, en mettant l'accent sur les travaux d'audit de conformité et de performance, ainsi que sur un audit financier du rapport financier consolidé du gouvernement.

¹¹⁷ Rémi Frenzt, 2022 (non publié). Institutions supérieures de contrôle et crédibilité budgétaire dans les pays francophones . p. 14-15.

Les audits récurrents du budget qui combinent l'audit financier avec le contrôle des opérations du gouvernement à l'aide de procédures d'audit de conformité et de performance nécessitent une portée d'audit large, des délais d'exécution appropriés et des ressources suffisantes. Les audits récurrents de fin d'année avec une approche pangouvernementale englobant toutes les recettes et dépenses publiques constituent le meilleur cadre pour atteindre cet objectif. Les audits récurrents en cours d'année ont tendance à être plus limités en termes de durée et de portée et doivent donc se concentrer principalement sur l'audit financier ou de conformité des documents clés et des états financiers.

La nature et la portée des rapports de fin d'année et en cours d'année influencent également le travail d'une ISC en matière d'audits récurrents du budget. Le rapport de fin d'année du gouvernement présente une approche plus approfondie et pangouvernementale des politiques de gestion budgétaire et financière du gouvernement puisqu'il couvre une plus longue période. Même si le contenu spécifique des rapports sur les comptes de fin d'exercice peut varier considérablement d'un pays à l'autre selon le mandat légal et constitutionnel applicable, ils rendent généralement compte de l'état des états financiers du pays et, à la lumière de ce fait, les ISC devraient effectuer des audits financiers.

Encadré 5.5. Type de travail d'audit effectué par les ISC interrogées lors des audits annuels du budget

- **Audit financier** : Australie, Chypre, Koweït, Lettonie, Nouvelle-Zélande, Viet Nam.
- **Audit financier et de conformité** : Argentine, Azerbaïdjan, Bosnie-Herzégovine, Croatie, Érythrée, Grèce, Guatemala, Guinée-Bissau, Philippines, Roumanie.
- **Audit financier, de conformité et de performance** : Algérie, Bahreïn, Cuba, République dominicaine, Égypte, France, Indonésie, Irlande, Japon, Maurice, Myanmar, Pays-Bas, Paraguay, Portugal, Yémen.*
- **Autres** : Bulgarie (audit de conformité), Madagascar (audit de performance et de conformité), Afrique du Sud (audit d'objectifs prédéterminés), Soudan du Sud (audit de performance, de conformité et judiciaire), États-Unis (audit de performance).

*Certaines ISC de ce groupe ont également déclaré avoir mené des audits judiciaires.

Source : Enquête UNDESA/IBP auprès des ISC, 2022 (38 répondants).

Par ailleurs, le cadre normatif du pays peut exiger que les comptes de fin d'année couvrent d'autres sujets. Dans ces comptes, le gouvernement peut détailler l'état du système de gestion des finances publiques au cours d'une année donnée. Par exemple, les comptes peuvent inclure une justification des mesures prises à différentes étapes du processus budgétaire, ce qui permet une évaluation approfondie par l'ISC. Des sujets possibles incluent : (i) au stade de la préparation du budget, de déterminer si des projections macroéconomiques raisonnables éclairaient la prise de décision sur les allocations budgétaires, et si le budget a été formulé conformément aux règles budgétaires du pays ; (ii) au stade de l'exécution du budget, de déterminer si les décaissements au cours de l'exercice ont suivi les règles budgétaires et les bonnes pratiques, et comment les écarts budgétaires, les dépenses supplémentaires ou imprévues et d'autres

problèmes notables ont été traités. Enfin, dans ce contexte, la dernière étape de la révision budgétaire consiste à rendre compte des états globaux finaux de la collecte des recettes et de l'affectation des dépenses, comprenant l'intégralité du budget au cours de l'exercice. La révision budgétaire des comptes de fin d'année peut également comprendre une projection du budget consolidé dans le futur, en termes de son impact sur la solvabilité budgétaire, sur les scénarios macroéconomiques, ainsi que des considérations sur les passifs éventuels et les risques existants.

Ces considérations supplémentaires peuvent exiger une approche différente de la part de l'ISC. Outre l'audit des états financiers, les auditeurs peuvent également utiliser des outils d'audit de conformité pour vérifier la légalité et le bien-fondé des procédures utilisées.

Encadré 5.6. Audit des états financiers annuels par l'ISC de l'Argentine

Le gouvernement argentin publie un rapport annuel divulguant les états financiers du pays en plus d'autres rapports annuels sur l'exécution du budget, la dette nationale et d'autres informations sur les finances publiques. L'Auditeur général de la nation (AGN) effectue un audit de fin d'année des comptes de l'ensemble du gouvernement (cuenta de inversión).

Dans le cadre de l'audit des États Financiers Consolidés (CFS), l'AGN prend en compte les aspects budgétaires, comptables et physiques de l'action de l'État. En conséquence, le rapport peut inclure les résultats d'audits annuels spécifiques sur :

- Le service de la dette publique public debt service.
- L'Administration Nationale de la Sécurité Sociale.
- L'administration fédérale des revenus publics.

Le CFS doit être accompagné de divers documents juridiques relatifs à

- L'état d'exécution du budget.
- Des rapports qui montrent les mouvements et la situation de la trésorerie de l'administration

centrale.

- L'état actualisé de la dette publique interne, externe, directe et indirecte.
- Les états compta-bles-financiers de l'Administration Centrale.
- Un rapport qui présente la gestion financière consolidée du secteur public au cours de l'année et montre les résultats opérationnels, économiques et financiers correspondants.
- Un rapport sur le degré de respect des objectifs et « buts physiques » initialement prévus.
- Le comportement des indicateurs de coûts et d'efficacité de la production publique.
- La gestion financière du Secteur Public National (NPS).

Dans le cadre de cet audit, l'ISC utilise des techniques d'audit financier et de conformité pour fournir au Congrès une opinion d'audit sur la régularité de l'exécution du budget et des rapports financiers.

Enfin, bien que cela soit moins courant, les comptes de fin d'année peuvent également rendre compte des résultats et de l'impact des politiques publiques mises en œuvre au cours de l'exercice. Dans ce cas, l'ISC utilisera également des outils d'audit de performance. Les auditeurs formuleront leurs conclusions sur l'efficacité, l'efficacité et l'économie des programmes gouvernementaux. Cette approche est utilisée par l'ISC du Brésil, dont le rapport de fin d'année contient une section sur les résultats des politiques publiques ; par l'ISC de l'Union européenne, qui prépare un rapport distinct de fin d'année sur l'exécution du budget de l'UE; et par l'ISC de Suède, qui publie une compilation des principales conclusions des audits de performance publiés au cours de l'année, ainsi qu'un suivi et une analyse des problèmes en suspens. Naturellement, il arrive souvent que l'on dispose d'un temps limité pour mener de tels travaux d'audit dans le cadre d'un rapport r curren-t plus large, et les équipes d'audit doivent

en tenir compte.

Selon les pratiques et réglementations d'un pays, des informations générales sur le système de gestion des finances publiques peuvent être publiées dans divers documents, comme par exemple dans les rapports annexes à la loi de finances. Aux  tats-Unis, par exemple, certains documents auxiliaires sont publiés dans le volume annuel « Analytical Perspectives » et dans l'annexe au budget fédéral, tandis qu'en Nouvelle-Zélande, le gouvernement est tenu de publier une déclaration de politique budgétaire, une mise à jour économique et budgétaire, ainsi que des rapports additionnels sur la stratégie budgétaire et sur la pauvreté des enfants. Même si les informations pertinentes ne font pas partie des comptes annuels du gouvernement, elles relèvent néanmoins de la compétence des auditeurs externes, et l'ISC peut en tenir compte dans ses audits r curren-t du budget. (Voir l'encadré 5.7.)

Encadré 5.7. Sources potentielles d'informations sur le système de GFP

- Bases de données gouvernementales.
- Rapports préparatoires et auxiliaires au projet de budget et aux délibérations, préparés par les pouvoirs exécutif et législatif du gouvernement.
- Autres rapports officiels sur l'exécution budgétaire et la politique fiscale (tels que les rapports sur la dette publique, la gestion budgétaire, les rémunérations dans l'administration publique, et les entreprises publiques).
- Rapports antérieurs des auditeurs internes et externes, y compris les rapports d'audit de l'ISC.
- Évaluations et rapports de chercheurs du secteur privé et internationaux.
- Rapports des médias d'information.

Outre les audits des comptes de fin d'année, les audits récurrents du budget au cours de l'exercice financier peuvent jouer un rôle important dans le contrôle budgétaire d'un pays. Outre ce qu'il enregistre dans les comptes de fin d'année, le gouvernement peut publier d'autres documents officiels sur l'exécution du budget au cours de l'exercice.

Selon la Déclaration de Lima de 1977,¹¹⁸ la Déclaration d'indépendance des ISC de Mexico de 2007¹¹⁹ et la résolution A/66/209 des Nations Unies,¹²⁰ les gouvernements devraient rendre les informations d'intérêt public disponibles aux auditeurs externes à leur demande. Si le gouvernement ne divulgue pas de rapports en cours d'année sur l'exécution du budget, les ISC doivent demander et collecter les données nécessaires auprès de sources officielles. Dans l'enquête menée en 2022 pour soutenir l'élaboration de ce manuel, 95 pour cent des ISC répondantes ont indiqué que, selon la loi, l'ISC a un

accès illimité aux dossiers, documents et autres informations pertinentes.

Les rapports en cours d'année offrent aux ISC la possibilité de suivre et d'analyser l'évolution des recettes et des décaissements publics, avec un intervalle de temps plus court entre la prise de décision et l'audit. L'exercice d'un contrôle budgétaire au cours de l'exercice financier permet à l'ISC de formuler des conclusions et des recommandations en temps opportun. L'opinion des auditeurs peut contribuer à corriger le cap et à éviter des déséquilibres qui autrement pourraient rester incontrôlés pendant de longues périodes et entraver les contrôles administratifs.

¹¹⁸ The Lima Declaration <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>

¹¹⁹ https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_10_en_2019.pdf

¹²⁰ https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/intosai_and_united_nations/66_209_2011/EN_un_resol_66_209.pdf

Tableau 5.1. Audits récurrents et tâches de l'ISC tout au long du cycle budgétaire

Formulation du budget	<p>L'ISC peut collecter des rapports prébudgétaires et d'autres données qui soutiennent la formulation initiale du budget, généralement produits par le pouvoir exécutif. Les éléments recueillis à ce stade révèlent l'intention des décideurs politiques lors de la formulation du budget. Cela peut permettre de déterminer si les projections budgétaires ont été faites de bonne foi et si la réglementation et les bonnes pratiques ont été suivies.</p> <p>Selon son mandat, l'ISC peut être en mesure de publier un rapport d'audit anticipé au stade de la formulation du budget. Les informations obtenues à cette étape seront utiles à l'ISC pour tirer des conclusions associées à la proposition de budget.</p>
Approbation du budget	<p>L'approbation du projet de budget appartient généralement au pouvoir législatif. L'ISC peut être appelée à assister les législateurs dans cette tâche en effectuant un audit budgétaire. Compte tenu de la nature cyclique du budget, ce travail peut se traduire par un audit récurrent du budget en cours d'année effectué par l'ISC.</p>
Exécution du budget	<p>Au cours de l'exercice, l'exécution du budget implique l'exercice des fonctions gouvernementales conformément aux crédits budgétaires approuvés par le pouvoir législatif ainsi qu'à d'autres règlements pertinents.</p> <p>Les informations relatives à l'exécution du budget sont cruciales pour les ISC dans leurs audits du budget. À ce stade, les ISC peuvent procéder à un ou plusieurs audits en cours d'année pour suivre l'exécution du budget.</p>
Évaluation et contrôle budgétaire	<p>À la fin de l'exercice budgétaire, le gouvernement est généralement tenu de publier des informations consolidées relatives à l'exécution du budget, aux états financiers et aux résultats des politiques publiques.</p> <p>À ce stade, l'ISC peut procéder à un audit budgétaire complet, couvrant l'exécution du budget et la gestion des finances publiques pour l'ensemble de l'année. Les équipes d'audit bénéficieront d'une plus grande disponibilité de données et disposeront de plus de temps et de ressources pour mener l'audit. Un plus grand éventail de techniques d'audit peut être utilisé. L'audit de fin d'année attire généralement davantage l'attention des parties prenantes sur le travail de l'ISC.</p>

5.4. Normes d'audit applicables

Les audits récurrents partagent des points communs avec d'autres audits. Par conséquent, les fondements définis dans les normes d'audit telles que les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI) constituent le point de départ pour mener

des audits récurrents du budget. Les étapes du processus d'audit (planification, exécution, reporting et suivi) s'appliquent également, avec quelques particularités, comme décrit dans les autres sections de ce chapitre. Conformément au champ et aux objectifs spécifiques de chaque audit, l'auditeur doit sélectionner et appliquer les normes les plus appropriées recommandées par l'Organisation internationale des institutions

supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI), exprimées dans les différentes ISSAI, ou une combinaison de différentes normes lorsque le l'audit comprend plus d'un objectif. Il convient également de prêter attention aux normes existantes liées à l'audit d'un sujet spécifique, tel que les systèmes d'information (ISSAI 5100) ; la dette publique (ISSAI 5250) ; et le système d'information sur la dette publique (ISSAI 5259), entre autres. (Voir chapitre 1, section 1.4.)

En fonction des objectifs de l'audit, d'autres manuels, normes ou orientations peuvent également être utiles. Pour les informations non financières, l'auditeur peut utiliser la Norme internationale sur les missions d'assurance (ISAE) 3000 (révisée) et les Missions d'assurance autres que les audits ou les examens d'informations historiques, publiées par l'International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB).

Dans le cas des audits des états financiers publics, le Manuel de transparence fiscale du FMI (2018) et son Manuel de statistiques de finances publiques (MSFP) (2014) sont utiles. Le MSFP fournit un cadre conceptuel et de reporting complet adapté à l'analyse et à l'évaluation de la politique budgétaire, en particulier la performance du secteur des administrations publiques et du secteur public au sens large, fournissant des lignes directrices pour la présentation des statistiques budgétaires dans un cadre analytique. Le Manuel de transparence fiscale couvre les piliers I à III du Code de transparence budgétaire et fournit des orientations détaillées sur la mise en œuvre des principes et pratiques du Code, avec des exemples provenant de différents pays. Pour les missions d'examen, avec une assurance limitée, une ressource pertinente est la Norme internationale sur les missions d'examen (ISRE) 2400 (révisée) (2013).

5.5. Réaliser des audits récurrents pour évaluer et améliorer la crédibilité du budget

Les audits récurrents du budget peuvent être effectués sous forme d'audits de fin d'année ou en cours d'année. La distinction entre ces deux types d'audits doit être considérée pour chaque phase du cycle d'audit. Dans cette optique, cette section fournit des conseils pour mener des audits récurrents (de fin d'année et en cours d'année) afin d'évaluer la crédibilité du budget.

Les audits récurrents du budget doivent être alignés sur la stratégie d'audit de l'ISC. Les audits récurrents peuvent se concentrer sur de nombreux domaines possibles, en fonction du mandat légal de l'ISC, qui stipule le travail à effectuer au cours de chaque exercice financier, et des suggestions propres de l'ISC concernant les travaux spécifiques à inclure dans son plan d'audit. Par conséquent, pour accroître la crédibilité du budget et la suivre au fil du temps, une ISC pourrait promouvoir une évaluation intégrée du système de GFP afin d'identifier les faiblesses potentielles et les risques de crédibilité. Sur la base de son diagnostic, une ISC pourrait inclure dans son plan d'audit des travaux annuels récurrents ou des audits ponctuels pour examiner des problèmes spécifiques. (Voir le chapitre 3 sur les risques liés à la crédibilité du budget.)

Audits de fin d'année versus autres audits récurrents du budget

Les audits récurrents suivent et vérifient l'exécution du budget sur une certaine période, en vérifiant l'application régulière des critères d'audit financier et de conformité. Les ISC peuvent

également recourir à des techniques d'audit de performance pour fournir un aperçu des résultats de la mise en œuvre des programmes gouvernementaux et des politiques publiques.

Le cycle budgétaire étant généralement structuré autour d'un exercice budgétaire, des audits récurrents de l'exécution budgétaire ont tendance à avoir lieu chaque année. Cela présente certains avantages. Au cours d'une année, les auditeurs disposent de plus de temps pour recueillir des éléments probants afin de documenter la manière dont le budget a été élaboré ; si l'exécution budgétaire était régulière et appropriée (voir ISSAI 4000/24) ; si les registres financiers étaient tenus conformément à la réglementation en vigueur ; et la mesure dans laquelle le non-respect était important ou justifiable, entre autres critères pertinents. Les équipes d'audit disposent de davantage de temps pour collecter des données, allouer des ressources et élaborer leur rapport. Certaines institutions de contrôle optent pour une période plus longue, en effectuant des contrôles budgétaires récurrents tous les deux ou trois ans, bien que cela soit moins courant. Par exemple, l'ISC du Maroc publie un rapport annuel sur l'exécution du budget, mais également un rapport général biennal analysant d'autres questions macroéconomiques qui font généralement partie du rapport complet de fin d'année d'une ISC. Les ISC peuvent également établir un cycle d'audit qui comprend la réalisation de plusieurs audits de l'exécution du budget au cours d'une même année. Ces audits en cours d'année permettent aux ISC de réagir rapidement aux incohérences dans l'exécution du budget et de suggérer des moyens d'y remédier. Si les audits de l'exécution du budget sont effectués tous les deux, trois ou quatre mois, les auditeurs n'auront pas besoin d'attendre une année complète pour publier un rapport d'audit capable de signaler les risques de crédibilité du budget et d'influencer favorablement

l'exécution du budget, contribuant ainsi à une meilleure allocation des ressources et à renforcer la crédibilité du budget. Le contrôle fréquent de l'exécution du budget par le biais d'audits en cours d'année tend également à améliorer le respect spontané des règles par les agents publics.

Les audits en cours d'année diffèrent des audits plus larges portant sur une année entière. Parce qu'ils se réfèrent à des délais plus courts et sont réalisés avec moins de temps et de ressources, les équipes d'audit doivent concentrer ces audits sur certains éléments, généralement liés aux principales règles budgétaires et aux domaines de risque critiques. Les procédures d'audit de performance ne conviennent généralement pas aux audits en cours d'année. La réalisation de plusieurs petits audits en cours d'année est compatible avec un audit annuel plus large du budget. En fait, les audits en cours d'année peuvent produire des conclusions qui éclaireront l'audit plus large de fin d'année. Cela rend le rapport de fin d'année plus solide, dans la mesure où les auditeurs auront examiné l'exécution budgétaire plus tôt dans l'année et disposeront de davantage de temps pour découvrir et enquêter sur les incohérences. Cela contribue également à une plus grande efficacité du travail d'audit, dans la mesure où la direction des entités gouvernementales concernées peut être mieux préparée à mettre en œuvre les recommandations dérivées de rapports en cours d'année déjà publiés. Par exemple, l'ISC d'Allemagne effectue un audit en cours d'année pour chaque ministère du gouvernement en plus de l'audit de fin d'année du budget. Les audits de mi-année évaluent l'exécution du budget au cours de l'année, en examinant des paramètres tels que les écarts budgétaires et les changements de personnel, ainsi que les informations des dernières années, afin d'aider les législateurs dans leurs discussions

autour de la nouvelle proposition de budget.

L'ISC du Brésil a développé un cycle d'audit récurrent qui combine certains audits en cours d'année avec un audit plus large du budget de fin d'année. Lors des audits en cours d'année, l'ISC fait des projections pour vérifier si les principales règles budgétaires seront respectées tout au long de l'exercice budgétaire. L'ISC formule également des recommandations pour des corrections de cap.

Planification des audits

La planification d'audits budgétaires récurrents doit tenir compte de l'étendue du sujet. Les audits récurrents doivent présenter une analyse complète et pangouvernementale de l'exécution budgétaire, même si les conclusions peuvent nécessiter un audit de sujets individuels pertinents. Par conséquent, on ne s'attend pas à ce que les procédures et les résultats d'un audit récurrent soient aussi détaillés que ceux d'un audit autonome. Par exemple, dans le cas des résultats des politiques publiques, des outils d'audit de performance sont utilisés, mais un audit de performance complet de l'exécution budgétaire n'est pas réalisable dans la plupart des contextes.

Ressources et compétences de l'ISC : Les audits récurrents posent un défi en termes de ressources. Une ISC doit disposer d'un personnel suffisant pour traiter et examiner en permanence de vastes ensembles de données liées aux règles budgétaires, aux recettes et aux dépenses publiques. Le contrôle budgétaire requiert également un ensemble unique de compétences,

à la confluence de diverses disciplines dont le droit, la comptabilité et l'économie. En raison de la nature récurrente des processus budgétaires et de la nécessité constante de les auditer, il est conseillé qu'une ISC dispose d'une équipe spécialisée dédiée à la réalisation d'audits récurrents à la fin et tout au long de l'exercice budgétaire. Des ressources humaines suffisantes et spécialisées sont essentielles. Les auditeurs doivent disposer de suffisamment de temps pour analyser les rapports budgétaires de fin d'année et en cours d'année, les états financiers et autres documents.

Les ISC dotées d'un mandat plus large devraient constituer une équipe diversifiée pour mener des audits récurrents, impliquant un personnel expérimenté capable de mener des travaux d'audit nécessitant des connaissances comptables, économiques et juridiques. Une certaine expérience en droit est particulièrement pertinente pour les équipes d'audit des ISC dotées de pouvoirs juridictionnels, car les audits récurrents peuvent avoir des répercussions juridiques.

Idéalement, les audits récurrents du budget devraient relever de la responsabilité d'un service dédié au sein de l'ISC. L'audit budgétaire exige un ensemble unique de capacités pour mettre en œuvre de manière répétée des techniques d'audit lors des audits de fin d'année et en cours d'année. Il est préférable de disposer d'un personnel spécialisé pour effectuer des audits récurrents du budget plutôt que de confier des missions ponctuelles à des auditeurs qui exercent généralement d'autres fonctions au sein de l'institution d'audit. Cela augmente la productivité et contribue à garantir que les procédures

appropriées sont suivies.

Le caractère plus restreint des autres contrôles budgétaires récurrents effectués au cours de l'exercice permet une certaine flexibilité en termes de ressources humaines. Une équipe permanente

plus petite pourrait mener ces audits récurrents, avec du personnel supplémentaire pour l'audit plus large de fin d'année.

Encadré 5.8. Facteurs critiques à prendre en compte lors de la planification d'un audit récurrent du budget

Champ: Les auditeurs doivent définir le champ de leur travail sur l'exécution du budget en fonction de leur mandat légal. Par exemple, cela inclut-il l'examen des projections prébudgétaires, de la viabilité de la dette publique et des résultats des politiques publiques ? Le mandat de l'ISC influence également sa capacité à formuler des recommandations en matière d'audit. Étant donné que la portée des audits budgétaires récurrents peut s'étendre rapidement, les équipes d'audit doivent planifier soigneusement l'audit, en tenant compte des ressources disponibles et des résultats attendus.

Ressources, informations et méthodologie : Les audits de fin d'année nécessitent plus de ressources et d'informations compte tenu de leur durée plus longue. Ils offrent également des opportunités pour différentes activités d'audit, combinant des procédures d'audit financier, de conformité et de performance.

Niveau et profondeur de l'analyse : Les audits récurrents ne sont pas aussi détaillés sur tous les aspects de l'exécution budgétaire que les missions d'audit individuelles. Par exemple, le niveau de reporting sur l'évaluation des politiques publiques dans un audit récurrent du budget n'est pas aussi approfondi que dans un audit de performance autonome.

Objet d'audit : lors de la planification d'audits récurrents du budget, les ISC doivent discerner quels objets seront sélectionnés pour analyse afin de fournir un aperçu complet de l'exécution du budget. En règle générale, cela impliquera une sélection minutieuse des sujets d'exécution budgétaire en fonction de leur matérialité, de leur pertinence et du risque. Les règles budgétaires au niveau agrégé, les exigences juridiques

générales concernant les crédits budgétaires et les décaissements, les principaux objectifs de politique nationale et l'évolution de la dette consolidée sont quelques-uns des principaux objets d'audit liés au budget dans le cadre d'un audit récurrent du budget.

Une autre considération pertinente pour la sélection des objets d'analyse est de savoir si l'audit récurrent est un audit de fin d'année ou

en cours d'année. (Encadré 5.8) Étant donné que les audits de fin d'année couvrent l'exécution du budget tout au long de l'année, ils examinent davantage d'objets d'audit, s'appuient sur un ensemble plus large de procédures d'audit et aboutissent à des conclusions plus larges. D'autres audits récurrents menés sur des périodes plus courtes au cours de l'exercice financier ont une approche plus limitée et ciblée.

Les auditeurs doivent présenter un aperçu général et préliminaire de l'objet d'audit à l'entité auditée afin de garantir une compréhension mutuelle de l'objet et de son environnement organisationnel. Les auditeurs doivent tenir compte de la législation en vigueur et des règles spécifiques applicables, de l'organigramme de l'entité et du flux de ses processus de travail, opérations, projets, programmes et activités, de ses routines et manuels, ainsi que de ses plans stratégiques et opérationnels. Il peut également être utile de lire les résultats, les constatations et les recommandations d'audits précédents. En outre, les auditeurs doivent procéder à une évaluation des risques comme décrit au chapitre 3.

Environnement de contrôle : En règle générale, les auditeurs doivent tenir compte de l'environnement de contrôle lors de la planification de nouveaux audits. Dans les environnements opérationnels caractérisés par des contrôles internes faibles et une faible conformité, les auditeurs sont censés effectuer des tests et des procédures plus approfondis pour minimiser les risques d'audit. Par conséquent, dans les pays présentant des indicateurs d'un environnement de contrôle fragile (par exemple, niveaux élevés de corruption, enquêtes en cours sur des crimes commis par des agents publics), les audits récurrents de fin d'année de l'exécution du budget devraient utiliser un ensemble large de procédures d'audit, impliquant au moins des audits financiers et de

conformité : les procédures à suivre ne diffèrent pas de manière significative de celles utilisées dans l'audit gouvernemental en général, telles que la confirmation, l'inspection et le recalcul.

En outre, tous les termes de l'audit doivent être définis au cours de la phase de planification, y compris les rôles et responsabilités spécifiques de l'auditeur et de la direction de l'entité auditée.

Les ISC devraient également veiller à avoir accès en temps opportun aux informations pertinentes pour mener des audits récurrents – c'est-à-dire l'accès aux documents gouvernementaux, en particulier aux rapports budgétaires et aux états financiers de fin et en cours d'année, ainsi qu'aux vastes ensembles de données liés à la planification et à l'exécution du budget et aux résultats des politiques publiques à l'échelle de l'ensemble du gouvernement.

Objectifs de l'audit : la planification de l'audit nécessite l'identification des objectifs de l'audit. En général, le principal objectif des audits budgétaires récurrents est d'exprimer une opinion sur le caractère adéquat des états financiers et budgétaires du pays. Les objectifs secondaires de l'audit comprennent l'examen de l'adéquation des états financiers, de la solidité de la politique budgétaire, de la solvabilité de l'État basée sur un endettement public viable, du respect des lois et réglementations en matière de gestion budgétaire et de la mise en œuvre efficace des politiques publiques.

En reliant les objectifs de l'audit récurrent à la crédibilité budgétaire, le travail d'audit contribuera au renforcement de la crédibilité budgétaire dans le système de GFP. Pour avoir une idée de la manière dont les objectifs d'audit des comptes de fin d'année peuvent être directement liés à la crédibilité du budget, voir le tableau 5.2.

Tableau 5.2. Comptes de fin d'année : Relier les objectifs d'audit à la crédibilité du budget, un exemple de l'ISC des Philippines¹²¹

Objectif de l'audit	Implication pour la crédibilité du budget
Obtenir une assurance raisonnable quant à savoir si les soldes des comptes dans les états financiers sont présentés fidèlement et sont exempts d'anomalies significatives (état de comparaison des montants budgétaires et réels).	Ce travail conduit à renforcer la crédibilité du système de GFP du pays en fournissant un soutien indépendant et une crédibilité aux données de comptabilité nationale.
Déterminer si les usages de fonds gouvernementaux sont autorisés, valides et étayés par une documentation complète.	Cela renforce la crédibilité de l'exécution budgétaire en veillant au respect des exigences légales en matière d'allocation et de décaissement des fonds.
Déterminer que les soldes des comptes créditeurs tels que présentés dans les états financiers constituent des obligations valides et sont étayés par des preuves suffisantes.	L'analyse de la régularité des obligations favorise la crédibilité des crédits en attente de paiement par l'État.
Déterminer si les revenus et les recettes enregistrés sont engagés au cours de la période à laquelle ils se rapportent.	Cet objectif renforce la crédibilité de l'exécution budgétaire conforme au principe d'annualité budgétaire.
Déterminer si les informations budgétaires sont correctement présentées dans les notes annexes aux états financiers, comme l'exige la norme IPSAS 24.	La vérification de la structure de reporting budgétaire conformément aux normes internationales garantit la crédibilité quant à la transparence et à la régularité du budget.

Champ de l'audit : Par la suite, les auditeurs doivent définir le champ de l'audit, qui est liée au sujet, et les critères qui seront utilisés pour évaluer et rendre compte du sujet. La portée de l'audit doit être définie de manière à lui permettre de répondre aux objectifs de l'audit. Définir la portée de l'audit implique de : (i) formuler les questions d'audit ; (ii) établir l'étendue des procédures d'audit qui seront menées pendant la phase d'exécution ; (iii) décrire la nature et l'étendue de ces procédures ; (iv) délimiter l'univers auditable, et (v) définir les échantillons d'audit à obtenir.

Questions d'audit : les questions d'audit seront éclairées par le mandat de l'ISC ainsi que par la nature et les circonstances du processus budgétaire en vigueur dans le pays, comme le décrit la section précédente sur l'objet de l'audit. Les questions d'audit sont formulées pour produire des conclusions pertinentes sur les objectifs de l'audit. Dans le cas d'audits récurrents, les questions d'audit doivent tenir compte de la nature du travail et s'il concerne les comptes en cours d'année ou de fin d'année.

Matrice de planification : une matrice de

¹²¹ Enquête UNDESA/IBP SAI, 2022.

planification peut être un outil utile pour aider l'équipe d'audit pendant la phase de planification. Dans les audits récurrents, la planification de l'audit bénéficie de la nature cyclique du travail, et l'équipe peut répéter et améliorer les outils de planification établis lors de missions précédentes. Une fois qu'une matrice de planification est élaborée, elle peut servir de base initiale pour la planification des audits lors des cycles budgétaires ultérieurs.

Pour chaque question d'audit, la matrice précise :

- Quelles informations sont requises pour répondre à la question d'audit.
- Quels critères peuvent être utilisés pour évaluer les informations.
- Quelles sont les sources de l'information.
- Quelles procédures seront menées pour obtenir les données.
- Quelles procédures seront menées pour analyser les données.

- Quelles limitations sont des contraintes potentielles pour les analyses.
- Quelles conclusions pourrait-on tirer des analyses.

La matrice de planification met en évidence la pertinence des systèmes d'accès à l'information utilisés par le gouvernement dans les travaux liés au budget, qui fourniront l'essentiel des informations lors d'un audit récurrent du budget. L'annexe 5.1 fournit un exemple de cet outil.

Exécution de l'audit

Lors de la réalisation de l'audit, les auditeurs doivent mettre en œuvre les procédures d'audit décrites dans la matrice de planification pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. L'ISSAI 100 définit les éléments probants comme tout élément d'information utilisé par l'auditeur pour déterminer si l'objet est conforme aux critères d'audit applicables.

Encadré 5.9. Facteurs critiques à prendre en compte lors de l'exécution d'un audit récurrent du budget

Équipe spécialisée : En raison de la complexité de l'objet du contrôle et de la nature cyclique du budget de l'État et des contrôles récurrents, il est recommandé qu'une équipe spécialisée soit chargée de ces contrôles de manière permanente au sein de l'ISC, plutôt qu'une collaboration ad hoc entre auditeurs.

Ensemble de compétences : Réaliser des audits récurrents du budget nécessite un ensemble spécifique de compétences et de connaissances liées au système de GFP, au processus budgétaire et à la mise en œuvre des politiques. Il est important de proposer une formation appropriée pour renforcer les compétences des auditeurs dans ces domaines.

Compréhension des travaux d'audit antérieurs : dans les audits récurrents, les rapports d'audit comportent un fort élément progressif. Les examens et les conclusions reposent souvent sur les

constatations d'audits antérieurs, qu'il s'agisse de missions d'audit récurrentes ou régulières. Au fil du temps, les auditeurs seront en mesure de mieux identifier les objets et les défis de l'audit.

Accès à l'information: La mesure dans laquelle l'équipe d'audit sera en mesure d'obtenir des informations, y compris des rapports prébudgétaires et des projections économiques, et de mener des procédures d'audit financier, de conformité et/ou de performance, dépendra du cadre juridique de l'ISC ainsi que des la portée de l'audit définie au stade de la planification.

Constatations d'audit : Tout fait qui ne répond pas aux critères d'audit constitue une constatation d'audit. Une constatation d'audit est le résultat de la comparaison entre la situation constatée et les critères applicables et doit être attestée par des éléments probants. Le constat comporte quatre attributs principaux : la situation constatée (ou la condition), les critères applicables, la cause et la conséquence.

Une constatation d'audit peut concerner une erreur ou une irrégularité, selon le cas. Une erreur comprend des vices de forme qui n'entraînent pas de préjudice matériel ou financier pour le trésor public. Les constatations d'erreurs liées à la crédibilité budgétaire peuvent faire référence, par exemple, à une divulgation incomplète des données budgétaires au public, en violation de la législation nationale ou des bonnes pratiques internationales en matière de transparence. Une irrégularité fait référence à une gestion illégitime, antiéconomique ou illégale, à des violations de la législation et à des dommages aux fonds publics. Par exemple, ces constatations peuvent concerner les ressources publiques dépensées dans des domaines non autorisés par le budget, ou l'incapacité du gouvernement à rendre compte des fonds dépensés en termes de résultats correspondants.

Les éléments probants qui corroborent les constatations de l'audit doivent être suffisants et complets pour permettre aux tiers qui n'ont pas participé au processus d'audit de parvenir aux mêmes conclusions que celles tirées par l'équipe d'audit.

Documentation: Les audits récurrents du budget exigent que les ISC collectent une documentation contenant les données et les informations pertinentes sur les recettes et les dépenses du gouvernement. Il s'agit notamment de la loi budgétaire nationale elle-même, ainsi que d'autres documents officiels publiés au cours du cycle budgétaire.

Pendant la phase de préparation du budget, en plus de la proposition de budget, le gouvernement peut également publier une déclaration pré-budgétaire contenant des informations macroéconomiques qui guideront l'approbation de la législation budgétaire. Si l'ISC dispose du mandat pour le faire, elle peut examiner les informations contenues dans la déclaration pré-budgétaire ou dans des documents préparatoires similaires, tels que les prévisions macroéconomiques de croissance du produit intérieur brut et de l'inflation ; les prévisions de croissance des revenus et des dépenses ;

l'alignement de la proposition budgétaire sur les plans nationaux ; la stratégie pour atteindre les objectifs budgétaires, le dimensionnement des objectifs de résultats budgétaires, ainsi que l'existence de risques budgétaires qui pourraient affecter la réalisation des objectifs ; la viabilité et la crédibilité à long terme de la dette publique ; et le respect des règles budgétaires, telles que l'attribution de dépenses obligatoires minimales et/ou maximales, les dépenses maximales de personnel et d'autres situations spécifiques au pays.

Les audits récurrents visant uniquement à évaluer la préparation du budget sont rares. Cependant, chaque année, les ISC du Brésil et d'Allemagne effectuent des audits récurrents du projet de budget et analysent son contenu pour éclairer les discussions et les délibérations de leur législature.

Sources d'information: Au cours de l'exercice financier, les preuves de toutes les transactions budgétaires doivent être mises à la disposition de l'ISC. Les rapports partiels sur l'exécution du budget constituent une source d'informations importante pour les audits récurrents en cours d'année. Généralement, cela implique de stocker des informations dans d'énormes bases de données électroniques. Cela peut poser un défi aux auditeurs, en raison des capacités technologiques limitées des agences gouvernementales et/ou de l'ISC, des multiples sources d'informations, des retards dans la disponibilité des données et du refus d'accès à certains ensembles de données. L'ISC devrait considérer la nécessité de compétences technologiques dès la phase de planification

de l'audit et utiliser ses pouvoirs généraux pour recueillir ces données. Si l'ISC n'a pas accès en temps opportun à des informations complètes, cela peut limiter la portée de l'audit et doit être mentionné dans le rapport d'audit. Le gouvernement peut également préparer régulièrement des états complets d'exécution du budget en cours d'année, montrant l'état de la collecte des recettes et les obligations et dépenses encourues.

À la fin de l'exercice financier, le gouvernement peut rendre des comptes au public dans un rapport spécifique. Le rapport de fin d'année peut contenir des états financiers et des notes annexes, ainsi que d'autres données liées à la situation budgétaire du pays et à la performance des programmes gouvernementaux, ainsi que des prévisions pour l'exercice suivant. Bref, ces rapports gouvernementaux de fin d'année constituent des sources d'information essentielles et utiles. Par exemple, le contrôleur et auditeur général de l'Inde effectue un audit financier récurrent de fin d'année du gouvernement national ainsi qu'un audit de conformité de fin d'année sur divers problèmes détectés dans les comptes annuels du gouvernement (par exemple, violation des lois et statuts, mauvaise gestion de projet, défaillances dans les contrôles internes). De même, l'ISC de Géorgie effectue des audits financiers et de conformité récurrents du rapport annuel sur l'exécution du budget de l'État.

Dans le cadre de leurs audits récurrents de fin d'exercice, les ISC peuvent également auditer la performance des résultats des politiques publiques observés au cours de l'exercice. Cela

implique d'examiner l'efficacité des programmes gouvernementaux dans des domaines tels que l'éducation ou la santé. Ces domaines peuvent être sélectionnés selon des critères tels que la pertinence, la taille du budget et l'évaluation préalable des risques. Par exemple, l'ISC du Brésil effectue des vérifications de performance spécifiques dans son rapport de fin d'année, en examinant la cohérence et la pertinence des indicateurs de performance et en évaluant les résultats des politiques publiques observés au cours de l'exercice par rapport aux objectifs du gouvernement et à des références externes.

Les ISC peuvent également compiler les principales conclusions des audits de performance menés au cours de l'exercice financier pour les inclure dans l'audit de fin d'année. L'ISC de Suède inclut les conclusions des audits de performance dans son rapport de fin d'année en fonction de leur pertinence et des considérations de risque. Dans son rapport budgétaire de fin d'année 2021, l'ISC a souligné un audit de performance réalisé plus tôt dans la même année, dans lequel elle a constaté que les subventions gouvernementales pour les infrastructures routières dans les zones reculées avaient eu un impact limité sur le développement régional.¹²² L'ISC du Japon fournit un aperçu des principales conclusions des audits de performance, basées sur les audits exécutés au cours de l'année, en plus des travaux d'audit financier et de conformité.¹²³

L'inclusion de travaux liés à la performance dans les audits récurrents du budget contribue à évaluer la crédibilité du budget. La performance du

secteur public est un facteur majeur de crédibilité budgétaire, car un système de gestion des finances publiques qui ne parvient pas à fournir efficacement des biens et des services ne peut être considéré comme crédible.¹²⁴

Les audits récurrents en cours d'année et de fin d'année (et particulièrement ce dernier) peuvent contenir des recommandations pour corriger des irrégularités constatées par l'ISC, en plus du suivi des recommandations formulées dans les rapports d'audit récurrents précédents. Dans le cadre des audits récurrents, les ISC peuvent également reproduire les conclusions des audits effectués au cours de l'année – cela montre que ces conclusions sont considérées comme pertinentes et méritent d'être présentées dans l'audit récurrent du budget général.

Reporting et suivi¹²⁵

Le reporting consiste à préparer un document formel et technique dans lequel l'auditeur communique toutes les informations pertinentes aux parties prenantes. Celles-ci peuvent inclure les objectifs de l'audit, les questions d'audit, la portée, la méthodologie utilisée, les constatations et les résultats.

Un bon rapport d'audit doit utiliser un langage clair et direct, être facile à comprendre, exempt de flou ou d'ambiguïté et être complet. Il doit être objectif et juste, présenter des informations étayées par des éléments probants suffisants et appropriés et mettre les conclusions en perspective et dans leur contexte. La forme et le contenu d'un rapport peuvent varier en fonction de la nature de l'audit,

¹²² Riksrevisionen, 2021. Annual Report of the Auditor General 2021. p. 9. Disponible sur https://www.riksrevisionen.se/download/18.608c1dd117d5c1cd2ffb329d/1638355391810/Annual_Report_2021.pdf

¹²³ <<https://www.jbaudit.go.jp/english/effort/procedure5.html>>

¹²⁴ OCDE, 2014, Principes de gouvernance budgétaire.

¹²⁵ Voir le chapitre 7 pour en savoir plus sur les rapports et le suivi des recommandations d'audit.

des utilisateurs prévus, des normes applicables et des exigences légales.

Les ISC ont un rôle à jouer dans les mesures prises par la partie responsable pour répondre aux questions soulevées dans un rapport d'audit. À titre de bonne pratique, l'ISC pourrait demander à l'entité auditée de préparer un plan d'action, dans lequel la direction de l'entité responsable décrit les actions qui seront mises en œuvre pour donner suite aux conclusions et recommandations. Pour chaque constat, ce document devra contenir les actions à mettre en œuvre ; le personnel de l'entité responsable de l'action ; et le calendrier de mise en œuvre. Le plan d'action peut également inclure des éléments supplémentaires tels que les objectifs, les indicateurs et les bénéfices découlant de la mise en œuvre de chaque recommandation.

5.6. Audits réguliers du budget – deux expériences d'ISC

Le Brésil et la République de Corée vérifient les comptes de fin d'exercice du budget de l'État au moyen d'audits annuels ainsi que d'autres audits réguliers effectués tout au long de l'exercice.

Brésil

Le mandat constitutionnel de la Cour fédérale des comptes du Brésil (TCU) comprend l'exécution d'audits de fin d'année des rapports annuels complets sur le budget national. La Cour jouit d'un large mandat pour effectuer des audits financiers, de conformité, de performance et d'actifs. Ces fonctions sont exercées par la Cour lors de ses audits récurrents de fin d'année. Le rapport d'audit et l'opinion du TCU sont soumis au Congrès pour une décision finale sur les comptes du président.

Traditionnellement, les rapports d'audit récurrents de la TCU se concentraient sur le contrôle de conformité des transactions budgétaires au cours de l'exercice budgétaire. Certaines opérations budgétaires étaient sélectionnées pour faire l'objet d'une analyse, compte tenu de la réglementation des finances publiques. Les auditeurs vérifiaient également si les règles budgétaires générales étaient appliquées.

Dans un examen par les pairs réalisé en 2012, l'OCDE a recommandé à la TCU d'être plus concise, d'adopter une position plus critique sur l'analyse des informations fournies par le gouvernement, d'améliorer ses capacités d'audit financier et de mieux communiquer son opinion d'audit. Au fil du temps, le développement de solutions informatiques a accéléré le processus d'audit, même si l'audit de conformité représente toujours l'essentiel des rapports d'audit de fin d'année et en cours d'année. Il existe une unité spécialisée au TCU pour effectuer des audits récurrents du budget.

Le rapport récurrent de fin d'année du TCU présente un aperçu de la situation macroéconomique du pays et des scénarios probables ; le cadre de politique exposé par le gouvernement dans la proposition de budget ; et les considérations faites par le Congrès lors de l'approbation du budget, en comparaisons avec le « consensus de marché ». De plus, dans le rapport de fin d'année, les auditeurs vérifient si le gouvernement a respecté les règles budgétaires clés, telles que le plafond constitutionnel des dépenses et la « règle d'or » de l'endettement.

Le rapport de fin d'année de la Cour contient également une section sur les résultats des politiques publiques. La Cour examine un échantillon tournant d'indicateurs de performance et analyse les résultats rapportés des politiques

gouvernementales par rapport aux performances attendues, ainsi que le caractère approprié des indicateurs eux-mêmes. Enfin, le TCU réalise également un audit financier du bilan national. Concernant les exercices 2018, 2019 et 2020, le TCU n'a pas été en mesure d'exprimer une opinion sur les états financiers nationaux.

Dans son rapport de fin d'année, le TCU peut s'appuyer les conclusions d'autres audits menés par la Cour ou les développer. Par exemple, cela peut inclure les conclusions identifiées lorsque le TCU rend ses décisions annuelles sur l'adéquation de la durée du mandat de chaque gestionnaire public. Les résultats des audits récurrents en cours d'année peuvent également être intégrés dans le rapport consolidé de fin d'année.

En outre, chaque année, le TCU évalue les projets de loi de finances (« lei orçamentária ») et de loi d'orientation budgétaire (« diretrizes orçamentárias ») soumis par le gouvernement au Congrès. Lors de l'examen d'un projet de loi, le TCU peut émettre des recommandations pour informer les discussions au Congrès et mettre en évidence les risques pesant sur la réalisation des règles budgétaires, les objectifs attendus et la continuité des politiques publiques.

La Cour effectue également des audits en cours d'année du budget sur la base des rapports bimensuels du gouvernement sur l'exécution du budget. Lors de ces audits, le TCU vérifie si le gouvernement a suivi les procédures budgétaires régulières pour le décaissement des crédits et si les objectifs budgétaires sont susceptibles d'être atteints.

Dans tous les audits, le TCU peut émettre des recommandations au gouvernement. Ces recommandations font l'objet d'un suivi par la Cour, qui peut réitérer ou modifier les recommandations. Le refus répété de se conformer aux recommandations de la Cour peut donner lieu à un avis défavorable de l'ISC. Ce fut le cas des rapports de fin d'année des exercices 2014 et 2015.

République de Corée

Le Conseil d'audit et d'inspection (CAI) de la République de Corée effectue des audits récurrents qui examinent les comptes finaux du gouvernement, ainsi que des activités d'audit, relatifs à chaque exercice financier, conformément à la loi sur les finances nationales.¹²⁶ Par exemple, lors de son audit de l'exercice 2016, le Conseil a identifié 99 écarts dans les états financiers déclarés des actifs et passifs nationaux, liés à la sous-représentation et à la surreprésentation des chiffres.¹²⁷

L'audit annuel du CAI comprend un aperçu de l'état des finances publiques et des variables macroéconomiques. Le CAI décrit la trajectoire des recettes et des dépenses publiques, du solde budgétaire consolidé et opérationnel, de la dette nationale et des fonds gouvernementaux spéciaux. Dans son audit récurrent de fin d'année, le CAI examine également la performance du gouvernement et le respect des statuts légaux. Le CAI ne se limite pas à une analyse des indicateurs communiqués par le gouvernement, mais examine

¹²⁶ Loi de finances nationales de 2006 de la République de Corée, article 60.

¹²⁷ Conseil d'audit et d'inspection de Corée, Examen des comptes finaux de 2016.

également la pertinence de la planification des performances et la fiabilité des rapports sur les performances. Par conséquent, il peut conclure que les indicateurs de performance sont mal communiqués, en raison d'incohérences et de manque de fiabilité. En termes de performance des politiques publiques, par exemple, le CAI a signalé 62 écarts en 2016.

En matière de contrôle de conformité, dans son rapport annuel, le CAI compile les résultats des contrôles réalisés au cours de l'exercice. Elle peut recommander que les fonctionnaires soient réprimandés, que les particuliers dédommagent l'État pour des dépenses non comptabilisées et que les agences gouvernementales rectifient les lois et réglementations administratives erronées. Le CAI formule également des recommandations de mesures correctives.

5.7. Principaux défis

L'exécution d'audits budgétaires récurrents présente plusieurs défis. L'un des principaux est le champ étendu d'un audit général du budget. Les audits récurrents, en particulier dans le cas de l'audit de fin d'année des comptes publics, ont généralement une portée importante, englobant une part importante, voire la totalité, du budget de l'État. Par conséquent, les auditeurs doivent traiter une variété de sujets, sur la base de nombreuses sources d'information, impliquant divers responsables gouvernementaux et d'autres parties prenantes. Pour relever ce défi, l'ISC doit définir soigneusement la portée de ce travail, chercher à répartir les ressources nécessaires et doter les auditeurs des outils et des compétences nécessaires pour obtenir des informations pertinentes pour étayer une opinion d'audit solide.

Principaux défis liés à la réalisation d'audits budgétaires récurrents

- Couvrir l'étendue des opérations budgétaires de l'État, conformément au mandat de l'ISC.
- Mettre en place une équipe d'audit spécialisée pour mener des audits récurrents, de préférence sur une base permanente.
- Travailler avec différents types de techniques d'audit, liées à l'audit financier, de conformité et de performance.
- Garantir la ponctualité des audits et la communication des résultats aux autres institutions publiques et au grand public.

Un autre défi important réside dans la nécessité de prendre en compte toutes les sources de recettes et de dépenses publiques, étant donné que les revenus et obligations concernés peuvent être générés en dehors du cadre budgétaire. Les ISC doivent faire preuve de diligence dans leurs enquêtes concernant les transactions extrabudgétaires qui ont un impact sur la situation financière et la crédibilité budgétaire de l'État.

Le processus institutionnel de ces audits peut également présenter certains défis. Par exemple, lorsque l'audit de fin d'année réalisé par l'ISC est un avis préliminaire soumis à l'approbation du pouvoir législatif, sa discussion et son approbation peuvent être soumis à des retards importants, voire ne jamais avoir lieu. Un autre défi ici concerne le respect des délais légaux par l'ISC pour finaliser son rapport d'audit. Ces défis s'appliquent également à d'autres types d'audits et peuvent nuire au contrôle budgétaire en général. Toutefois, ils ont un impact particulier sur les audits récurrents du budget, car ceux-ci sont censés être menés dans un délai précis, aligné

sur le cycle budgétaire. Tout retard compromet la capacité de ces audits à fournir un diagnostic régulier du système de GFP et à résoudre les problèmes potentiels en temps opportun.

Un autre défi important concerne la communication des audits récurrents du budget aux parties prenantes. En général, une communication efficace est une question clé que les ISC s'efforcent de résoudre – voir, par exemple, les efforts de l'INTOSAI pour créer un groupe de travail sur la communication et l'aperçu fourni dans le document de l'EUROSAI « Feuille de route pour atteindre les objectifs de communication des institutions supérieures de contrôle ».¹²⁸

Cependant, la communication avec les parties prenantes est particulièrement importante dans le cas d'audits récurrents du budget. De tels audits font partie des activités d'une ISC qui ont le plus d'impact. Les résultats des audits récurrents transmettent des informations importantes au pouvoir législatif et judiciaire, au grand public, aux organisations de la société civile, aux universités, aux investisseurs, aux médias,

Encadré 5.10. Stratégie de communication du Government Accountability Office des États-Unis

L'ISC des États-Unis s'appuie sur une approche de communication à plusieurs volets reposant sur plusieurs ressources médiatiques, présentant les faits saillants de chaque audit, communiquant des informations au Congrès via un site Web dédié et s'engageant avec le grand public via le blog du GAO. Ces différentes ressources sont utilisées pour communiquer les conclusions de l'audit des états financiers consolidés en complément d'autres travaux récurrents de contrôle budgétaire, comme le rapport annuel sur la soutenabilité de la dette.

¹²⁸ EUROSAI, 2017. Feuille de route pour atteindre les objectifs de communication de l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/content/documents/strategic-plan/goal-team-1/Roadmap-for-Reaching-SAI-Communication-Goals.pdf>

ainsi qu'aux responsables politiques et aux auditeurs internes des entités gouvernementales. Une communication efficace avec un si large éventail d'acteurs de la société est essentielle. D'une part, les ISC doivent être conscientes des répercussions potentielles d'un audit récurrent sur la sphère publique du pays et sur la prise de décision à tous les niveaux. D'un autre côté, les audits récurrents sont en mesure d'accroître la visibilité institutionnelle de l'ISC en raison de leur large attrait et constituent un outil puissant pour communiquer la valeur et les avantages de l'audit dans le secteur public.

5.8. Conclusion et recommandations

Les audits récurrents du budget peuvent avoir un impact positif sur l'augmentation de la crédibilité budgétaire, car ils contribuent à une plus grande rationalité et prévisibilité dans l'allocation et l'exécution du budget. Parce qu'ils sont menés régulièrement, ils génèrent des attentes positives tant de la part du public que des agences contrôlées et peuvent devenir un produit « phare » de l'ISC, conduisant à une meilleure compréhension du public de la valeur et des avantages promus par l'institution de contrôle.

Nonobstant le modèle institutionnel de l'ISC, il est suggéré que les audits budgétaires récurrents de fin d'année impliquent le recours à un audit financier des états financiers nationaux, ainsi qu'à des techniques d'audit de conformité et de

performance pour établir le degré de régularité et d'efficacité des actes et politiques du gouvernement. Lors des audits récurrents de fin d'année, la sélection basée sur les risques peut amener les ISC à examiner les risques critiques pesant sur les règles budgétaires et les décisions politiques qui ont le plus grand impact sur la vie des citoyens.

Compte tenu de la nature récurrente de ces audits et de l'analyse impliquant de grandes quantités d'informations complexes, les ISC pourraient envisager les recommandations suivantes :

- a. La crédibilité du budget devrait occuper une place centrale lors des travaux de l'ISC sur les audits récurrents du budget. En commençant par une préparation adéquate pour garantir des ressources humaines et technologiques suffisantes, une planification appropriée de l'audit, l'exécution des procédures d'audit financier, de conformité et/ou de performance, ainsi que le suivi des recommandations et la communication des résultats, les audits récurrents ne doivent pas perdre de vue la crédibilité du budget au milieu de l'abondance d'informations recueillies par l'équipe.
- b. La planification des audits récurrents doit être incluse dans le plan stratégique de l'ISC afin de garantir les ressources matérielles et humaines nécessaires.
- c. La mise en place d'une unité technique dédiée à ces audits, ainsi qu'à la définition de règlements intérieurs ou de normes d'audit spécifiques pour guider ce type de travail, est importante. La création d'une unité technique

- dédiée peut contribuer à la spécialisation et à la formation de l'équipe d'audit, avec des impacts positifs sur la prédictibilité des procédures d'audit. Indicate and communicate clearly which standards will be used as a reference in the recurring audits of the budget, so that the executive branch can better understand and benefit from the audits.
- d. Indiquer et communiquer clairement quelles normes seront utilisées comme référence dans les audits récurrents du budget, afin que le pouvoir exécutif puisse mieux comprendre et bénéficier des audits.
 - e. Établir des objectifs d'audit clairs et précis pour améliorer l'analyse critique et identifier les opportunités d'amélioration et de corrections (au lieu de simplement reproduire les informations soumises par l'exécutif).
 - f. Mener les travaux d'audit dans un délai raisonnable pour garantir la pertinence des conclusions de l'audit et l'impact des recommandations.
 - g. Les recommandations d'audit, dans les cas où le mandat de l'ISC le permet, doivent être formulées de manière claire et directe, indiquant comment leur mise en œuvre peut contribuer à la crédibilité du budget.
 - h. Développer une stratégie de communication pour accroître l'impact positif des audits récurrents du budget. La stratégie doit cibler les principales parties prenantes (par exemple, le pouvoir exécutif, le parlement, les médias et la société civile) pour communiquer les objectifs généraux et spécifiques ainsi que la valeur des audits récurrents et leurs résultats.
 - i. Conformément au plan de communication, produire des documents personnalisés pour les différentes parties prenantes afin de les informer des principales conclusions de l'audit, des recommandations et de l'impact des mesures correctives préconisées sur la crédibilité du budget. Envisager l'utilisation d'un langage non technique, en fonction du public ciblé.

Chapitre 6 : Évaluer les risques liés à la crédibilité du budget au niveau du programme/de l'entité

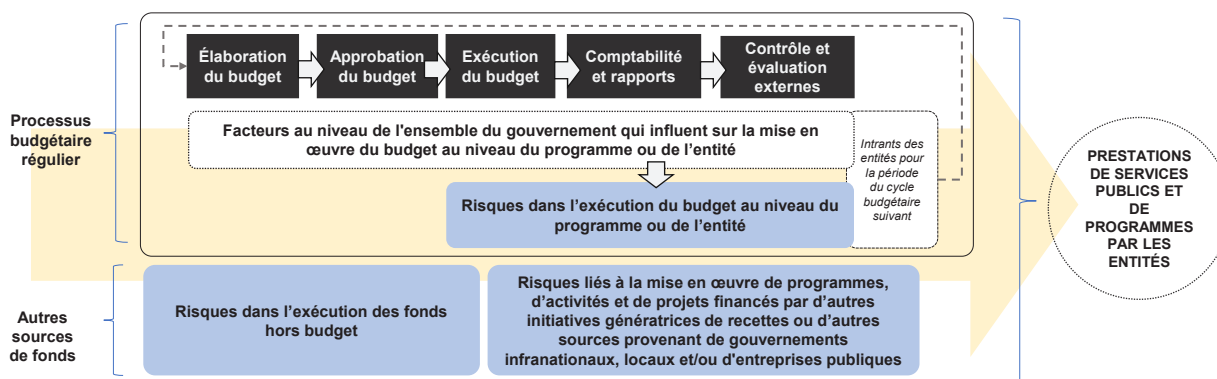
En examinant les risques de crédibilité budgétaire au niveau du programme et de l'entité, ce chapitre guide les auditeurs dans l'identification et l'analyse de la manière dont ces risques apparaissent, comment ils sont gérés par les fonctionnaires responsables et comment ils peuvent être atténués grâce aux recommandations d'audit. Le chapitre met l'accent sur la phase de planification de l'audit, car l'accent mis sur les risques liés à la crédibilité du budget doit être clair dès le début et tout au long du processus d'audit. Un guide de référence synthétique sur la sélection des critères d'un audit de crédibilité budgétaire et une liste d'autocontrôle de l'auditeur sont annexés à ce chapitre (Annexes 6.1 et 6.2).

6.1 Focus sur les risques de crédibilité budgétaire au niveau du programme/de l'entité

Les ISC effectuent régulièrement des audits de l'exécution du budget au niveau des programmes/entités dans le cadre de leurs plans d'audit.¹²⁹ Les auditeurs sont encouragés à examiner leurs pratiques d'audit actuelles, leur mandat et le contexte de gouvernance du pays et à envisager de réaliser des évaluations des risques de crédibilité au niveau du programme/de l'entité. En plus des activités habituelles entourant l'exécution du budget au niveau du programme/de l'entité, les auditeurs sont également encouragés à examiner le financement hors budget et d'autres pratiques où le financement provient de l'extérieur du processus budgétaire ordinaire (par exemple, génération de revenus des gouvernements locaux et des sociétés d'État, transferts fiscaux intergouvernementaux/allocation fiscale nationale aux gouvernements infranationaux/locaux). Les domaines couverts dans ce chapitre sont illustrés dans la figure 6.1.

¹²⁹ Les audits du budget et des comptes de fin d'année du gouvernement, qui sont effectués selon un calendrier régulier et cyclique, constituent l'objectif principal du chapitre 5.

Figure 6.1. Champ des sujets abordés au chapitre 6



Source : Auteurs du chapitre. ISC des Philippines.

L'exécution et la mise en œuvre du budget au niveau du programme/de l'entité peuvent être affectées par des risques au niveau de l'ensemble du gouvernement.¹³⁰ Pour certains problèmes évalués au niveau du programme/de l'entité, les ISC mettent en évidence des causes profondes qui émanent de risques au niveau de l'ensemble du gouvernement. (Par exemple, voir l'encadré 6.1.)

Ainsi, les risques aux deux niveaux (ensemble du gouvernement et programme/entité) sont interdépendants et ne sont pas mutuellement

exclusifs. Par exemple, les retours d'information des programmes et des entités (par exemple, via des rapports obligatoires sur l'exécution de leur budget) éclairent la préparation du budget pour l'exercice suivant au niveau de l'ensemble du gouvernement. De même, comme l'ont noté les ISC dans leurs audits, les questions liées à la génération et à la gestion des informations sur la performance au niveau du programme/de l'entité peuvent également contribuer à la préparation et à la prévision du budget pour l'ensemble du gouvernement.

Encadré 6.1. Les facteurs de risque au niveau de l'ensemble du gouvernement peuvent affecter la mise en œuvre du programme

Dans son avis annuel sur l'état général des comptes, l'ISC du Portugal inclut des recommandations au parlement ou au gouvernement pour remédier aux carences de la gestion budgétaire, de la trésorerie, de la dette nationale et des actifs de l'État, ainsi que de l'organisation et du fonctionnement des services. Ces déficiences sont étroitement liées aux risques de crédibilité du budget et certaines d'entre elles découlent du fonctionnement des programmes budgétaires. En fait, un exemple récent de constatation d'audit pertinente au niveau du programme est le non-respect des limites budgétaires des programmes d'enseignement de base et secondaire et de santé du gouvernement portugais. L'ISC a constaté qu'il s'agissait d'une situation récurrente qui révèle « des problèmes structurels dans le processus de prévision budgétaire, dont l'approche doit être plus réaliste, et qui représentent un risque pour la crédibilité budgétaire dans son ensemble. »

Source:ISC du Portugal

¹³⁰ Ce chapitre est donc étroitement lié au chapitre 3 sur l'évaluation des risques de crédibilité pour l'ensemble du gouvernement.

Exécution du budget et utilisation des fonds au niveau du programme ou de l'entité

Comprendre comment les fonds sont décaissés et utilisés au niveau du programme ou de l'entité aidera l'auditeur à identifier les risques potentiels pour la crédibilité du budget.

Exécution budgétaire

L'exécution budgétaire fait référence au processus par lequel des ressources financières sont mises à la disposition d'une entité, qui est mandatée pour diriger, planifier et contrôler

l'utilisation de ces ressources afin d'atteindre le but et les objectifs identifiés dans les budgets approuvés. Ce processus comporte plusieurs paramètres, tels que le respect des exigences légales et administratives ainsi que le respect des descriptions de programmes basées sur les lois, règles et réglementations pertinentes. Dans de nombreux systèmes budgétaires à travers le monde, l'exécution budgétaire se produit lorsque les entités préparent leur plan financier et exécutent individuellement leur plan et leurs objectifs annuels sur la base du budget approuvé au niveau de l'ensemble du gouvernement.

Les activités courantes d'exécution du budget suivies par les gouvernements concernant les dépenses au niveau des programmes/entités sont résumés dans le tableau 6.1.

Tableau 6.1 : Comment le budget est débloqué, dépensé et rapporté par un programme/une entité

Activité	Parties prenantes	Description
Programmation/détermination du budget – c'est-à-dire la préparation du plan récapitulatif final de la répartition des fonds entre les ministères.	Ministère des Finances ou du Budget Comité inter-agences Cabinet national chargé de l'élaboration et de la coordination du budget	La détermination/programmation budgétaire au niveau de l'entité/du programme a généralement lieu une fois que les objectifs économiques globaux, les niveaux de dépenses, la projection des recettes et le plan de financement ont été déterminés par le ministère des Finances ou du Budget, le comité inter-agences ou le cabinet national en charge de l'élaboration et de la coordination du budget. (Voir l'encadré 6.2 pour des exemples.) Le ministère des Finances, le département/ministère du Budget ou autre institution gouvernementale équivalente prépare le programme budgétaire sur la base des crédits approuvés par l'organe législatif et des plans, objectifs financiers et physiques et calendriers des entités pour l'année. ¹³¹ Ce processus lance la phase d'exécution du budget dans les derniers mois de l'année précédant l'exercice financier en question. Dans les cas où le corps législatif n'a pas approuvé le budget avant le début de l'exercice financier, le gouvernement peut être autorisé à dépenser sur la base d'un « vote sur acompte » ¹³² , qui lui permet d'obtenir une avance sur l'argent nécessaire pour l'exercice financier suivant ¹³³ qui devrait suffire à durer quelques mois jusqu'au début du nouvel exercice financier. ¹³⁴

¹³¹ Dans la plupart des pays, le ministère des Finances est chargé de formuler et de mettre en œuvre les fonctions financières de base du gouvernement qui comprennent, entre autres, la formulation du budget, les prévisions macroéconomiques, les projections budgétaires à long terme et la politique fiscale. Voir [The Evolving Functions and Organization of Finance Ministries](#); by Richard Allen, Yasemin Hurcan, Peter Murphy, Maximilien Queyranne, and Sami Yläoutinen; IMF Working Paper WP/15/232; November 2015. Dans d'autres pays, les fonctions de formulation et d'exécution du budget relèvent de la responsabilité d'un ministère ou d'un département du budget distinct: [Guidelines for Public Expenditure Management--Section 3--Budget Preparation \(imf.org\)](#)

¹³² Lignes directrices pour la gestion des dépenses publiques--Section 4--Exécution du budget <https://www.imf.org/external/pubs/ft/extend/guide4.htm>

¹³³ Votes on account - Guide de procédure des députés - Parlement britannique.

¹³⁴ Le « vote sur acompte » est pratiqué au Royaume-Uni et en Inde.

Activité	Parties prenantes	Description
Libération d'attribution / autorisation d'obligation	Programme/entité Ministère des finances Ministères dépensiers, agences, principales unités de dépenses	Sur présentation des documents d'exécution budgétaire des entités décrivant leurs plans financiers et leurs objectifs de performance pour l'année, l'allocation de crédits ou le déblocage de fonds au moyen de limites de trésorerie, de transferts de fonds, etc. auront lieu. Le ministère des Finances verse les crédits désignés aux ministères dépensiers (trimestriellement ou mensuellement). À leur tour, les ministères dépensiers allouent leurs crédits à leurs unités de dépenses subordonnées ¹³⁵ et autorisent les agences à contracter des obligations sur leurs budgets respectifs.
Obligation de dépenses pour l'achat de biens et services et autres processus	Programme/entité	Par la suite, les entités dépensières entrent dans la phase d'engagement ou d'obligation pour laquelle le gouvernement paiera, à mesure que les programmes, activités et projets des entités sont mis en œuvre. Les entités dépensières contractent des obligations lorsqu'elles concluent des contrats avec les fournisseurs de biens et de services ; ceux-ci sont soumis aux règles et réglementations (en particulier pendant le processus de passation des marchés) de leurs gouvernements respectifs. Les entités dépensières entreprennent des processus de passation de marchés et d'autres processus avant d'« engager » des fonds.
Décaissement / paiement de l'obligation	Ministères dépensiers, autres organismes dépensiers ou ministère des Finances	En fonction du processus de GFP du pays, l'autorisation des paiements sur les engagements des entités sera accordée par les responsables des ministères de tutelle, d'autres agences dépensières, ou même par le ministère des Finances. ¹³⁶
Rapports de reddition de comptes	Programme/entité	La direction de l'entité examine la performance des programmes/ projets et soumet les rapports de reddition de comptes requis aux autorités de contrôle et/ou de suivi appropriées. (Voir encadré 6.3)

¹³⁵ FMI, 2016. Expenditure Control: Key Features, Stages, and Actors

¹³⁶ Ibid

Encadré 6.2 . Exemples de programmation budgétaire

Les projets de lois de finances du Maroc , de la Roumanie et des Philippines sont accompagnés d'un rapport sur la situation macroéconomique de l'année budgétaire, sur la base duquel le projet de budget est préparé, y compris les projections pour les prochaines années. À partir de là, les plafonds budgétaires pour chaque programme ou entité sont déterminés et diffusés par la publication de circulaires et de calendriers budgétaires par le ministère des Finances ou des institutions équivalentes. En Australie , les budgets des entités sont publiés dans le « Portfolio Budget Statement » au mois de mai de chaque année pour informer le Parlement de l'allocation proposée des ressources aux résultats gouvernementaux par entité du portefeuille concerné.

Sources: Enquête UNDESA/IBP 2022 sur les ISC et auteurs des chapitres ; <https://www.finance.gov.au/government/federal-budget/budget-process>

Les entités dépensières paient des fonds du trésor public pour régler les obligations qu'elles ont contractées pour la fourniture de biens et de services aux citoyens. (Pour accélérer le processus de paiement, le département du budget de certains pays, dont les Philippines, a introduit un

mécanisme de décaissement sans chèque et sans numéraire par lequel les entités/agences règlent le paiement des biens et services qu'elles ont achetés par le biais de transactions de banque à banque au lieu de chèques et avances de fonds.)

Encadré 6.3 . Un exemple de réglementation sur la gestion financière du budget d'une entité

En Afrique du Sud , le règlement 2.1.3 du Trésor prévoit que le comptable (d'une entité/un département) exécute des tâches liées à la gestion financière efficace du département, y compris l'exercice de bonnes pratiques de contrôle budgétaire, le fonctionnement des contrôles internes et la production de rapports financiers en temps opportun. Le même règlement confie également au directeur financier d'une entité/d'un département la responsabilité de soumettre les documents finaux à son bureau des finances publiques/du budget.

Financements et dépenses hors budget

Les trois principes d' universalité , d'unité et de spécificité pour l'accomplissement des fonctions budgétaires guident les gouvernements dans la préparation des budgets de telle sorte que les dépenses financées par les impôts, les prélèvements et toutes les recettes collectées (universalité) soient indiquées dans le document budgétaire ; toutes les dépenses et recettes prévues à collecter sont présentées pour guider les autorités dans la décision de l'approbation du budget (unité) ; et les dépenses et les revenus sont spécifiés séparément avec les détails requis (spécificité).¹³⁷

Malgré les efforts déployés pour parvenir à un budget répondant à ces normes, les institutions budgétaires rencontrent souvent des difficultés à consolider d'autres formes de dépenses qui

menacent le fonctionnement et la crédibilité du budget. On parle selon le cas de dépenses hors budget, de « postes invisibles » ou de dépenses « cachées ». Les fonds hors budget sont des fonds autorisés par la loi et déposés dans les banques de dépôt gouvernementales, utilisés pour des dépenses qui ne font pas partie du budget ou qui ne sont pas mentionnées dans le document budgétaire.¹³⁸ Les fonds hors budget étant courants, les informations budgétaires ont tendance à cacher l'ampleur réelle des dépenses publiques, des emprunts, de la dette et du fardeau des intérêts.¹³⁹ (Voir le chapitre 3.)

Les auditeurs peuvent utiliser les orientations et références présentées dans ce chapitre pour évaluer les risques de crédibilité liés à l'utilisation de fonds provenant de financements hors budget, en tenant compte de l'impact de ces opérations sur la dette publique et les passifs éventuels (à savoir ceux découlant des garanties).

Encadré 6.4 . ISC de l'Inde signale le financement hors budget et la nécessité de sa transparence

En janvier 2021, dans une présentation à la Commission indienne des finances , le contrôleur et auditeur général a souligné que les chiffres du déficit du gouvernement central pourraient être considérablement plus élevés que ceux indiqués dans le budget du gouvernement. L'ISC de l'Inde a suggéré un cadre normatif pour le financement hors budget qui devrait inclure la transparence sur le montant, la justification et l'objectif du financement.

Source: [The Economic Times \(indiatimes.com\) |Time for clear picture - What is off Budget financing and why everyone wants to know about it this time.](https://www.economicstimes.com/news/economy/finance/what-is-off-budget-financing-and-why-everyone-wants-to-know-about-it-this-time)

¹³⁷ OCDE, 2004. Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Volume 4 Numéro 1 , Éditions OCDE, Paris, https://www.oecd-ilibrary.org/governance/oecd-journal-on-budgeting/volume-4/issue-1_budget-v4-1-en

¹³⁸ <https://www.dbm.gov.ph/wp-content/uploads/BESF/BESF2019/GLOSSARY.pdf>

¹³⁹ The Economic Times (indiatimes.com), 2021. What is off Budget financing and why everyone wants to know about it this time - What is it? <https://economicstimes.indiatimes.com/news/economy/finance/what-is-off-budget-financing-and-why-everyone-wants-to-know-about-it-this-time/what-is-it/slideshow/80478104.cms>

Sources de financement et utilisation des fonds par les unités gouvernementales infranationales et locales ou des sociétés / entreprises publiques

Dans de nombreux pays, la décentralisation croissante de la gouvernance signifie que des responsabilités et des rôles accrus sont attribués aux gouvernements locaux. Par exemple, certains pays allouent jusqu'à la moitié de leur budget national aux niveaux inférieurs de gouvernement.¹⁴⁰ La décentralisation des programmes sectoriels tels que la santé, l'éducation et la protection sociale est considérée comme un moyen plus efficace de garantir que les bénéficiaires ciblés par ces programmes reçoivent les avantages prévus. (Voir chapitre 1). Déterminer dans quelle mesure cela est le cas devrait faire partie des priorités d'audit des ISC pour renforcer la crédibilité budgétaire, tant au niveau de la mise en œuvre des programmes ou des dépenses des entités qu'à l'échelle du gouvernement entier.

Les auditeurs chargés d'auditer les niveaux inférieurs de gouvernement (infranationaux/ locaux) et d'autres types d'entités gouvernementales (par exemple, les sociétés d'État) sont également encouragés à utiliser ces orientations pour évaluer les risques de crédibilité de ces entités. De nombreuses ISC n'ont cependant qu'un mandat limité – voire inexistant – pour auditer le niveau infranational du gouvernement et des sociétés publiques. Ainsi, dans les pays où le contrôle aux niveaux inférieurs du gouvernement est limité, l'utilisation des fonds par les entités pourrait échapper à un niveau suffisant de contrôle et de reddition de comptes.

Dans la plupart des juridictions, les actionnaires des sociétés d'État ou des entreprises publiques ont la responsabilité principale de nommer ou d'approuver l'auditeur externe, seuls certains gouvernements s'appuyant sur les ISC pour auditer les sociétés d'État/entreprises d'État afin d'évaluer l'utilisation des actifs et des fonds publics et le respect de la réglementation légale.¹⁴¹

Néanmoins, les auditeurs qui ont le pouvoir d'enquêter sur les dépenses de ces institutions jouent un rôle important dans l'amélioration de la crédibilité budgétaire. Les discussions et les orientations fournies dans ce chapitre parlent de l'universalité de l'examen des risques de crédibilité, quels que soient les sources de financement, le processus de mise en œuvre du budget ou des fonds, et le niveau de gouvernement (entités, institutions ou ministères) mettant en œuvre des programmes ou fournissant des services aux parties prenantes.

Facteurs supplémentaires qui affectent l'exécution du budget au niveau du programme ou de l'entité

Parmi les autres facteurs qui influencent l'exécution du budget au niveau du programme/ entité figurent la traduction des priorités stratégiques du gouvernement central au niveau des entités individuelles ; l'adéquation et la clarté des réglementations et lois budgétaires ; et la faisabilité des programmes approuvés par le biais d'amendements législatifs. Ces facteurs varient selon les pays, et reflètent souvent les pouvoirs et intérêts relatifs de l'exécutif et du législatif dans la planification, la priorisation et l'approbation

¹⁴⁰ Arturo Herrera Gutierrez, 2015. « What are we talking about when we talk about "subnational" governments? » ? Blog de la Banque mondiale. <https://blogs.worldbank.org/governance/what-are-we-talking-about-when-we-talk-about-subnational-governments>

¹⁴¹ OCDE, 2022. Suivi de la performance des entreprises publiques: Guide de bonnes pratiques pour les rapports annuels agrégés, <https://www.oecd.org/corporate/ca/Monitoring-performance-state-owned-enterprises-good-practice-guide-annual-aggregate-reporting-2022.pdf>

des programmes ainsi que des considérations politiques influençant les relations entre les deux branches du gouvernement. Lors de l'audit d'entités et/ou de programmes, les auditeurs doivent prendre en compte le cadre juridique

budgétaire ainsi que le pouvoir et la capacité relatifs de l'exécutif et du législatif afin de mieux comprendre les divers facteurs influençant les risques pour la crédibilité budgétaire dans leur pays.

Encadré 6.5. Exemples d'influence de l'Exécutif et du pouvoir législatif dans la préparation du budget et la planification des programmes

Nigeria: Une étude récente menée par le Partenariat budgétaire international (IBP) a souligné que le pouvoir législatif est l'un des principaux moteurs des défis en matière de crédibilité budgétaire au Nigeria. Le pouvoir législatif dispose d'un pouvoir considérable pour modifier le budget et l'utilise chaque année. Ces dernières années, les données ont montré que le pouvoir législatif a contribué à la sous-utilisation des dépenses en introduisant des projets supplémentaires qui n'ont pas pu être mis en œuvre.

Philippines: En 2011, l'exécutif a introduit le Programme d'accélération des décaissements (DAP), un programme de réforme visant à accélérer les dépenses publiques et à stimuler la croissance économique en permettant au gouvernement de mettre en œuvre des processus rationalisés d'exécution budgétaire. Le DAP n'était pas un fonds, mais un mécanisme « destiné à soutenir des programmes et des projets prioritaires et à fort impact en utilisant les économies et les fonds non programmés ». Compte tenu des inquiétudes du public et des institutions quant à la légitimité et à la constitutionnalité du programme, des audits des programmes et des projets financés par le DAP ont été menés et la Haute Cour a tenu des audiences sur la question. En juillet 2014, la Haute Cour a déclaré inconstitutionnels trois projets du DAP.

Brésil: Bien que certains changements constitutionnels aient amélioré l'objectivité, la transparence et le caractère inclusif des amendements budgétaires (notamment en vue de redistribuer les ressources vers les régions les plus pauvres), le processus d'amendement budgétaire est également devenu plus complexe et plus lourd en termes d'allocation des ressources. Le budget proposé par l'exécutif peut être modifié par le pouvoir législatif de quatre manières différentes : par le biais d'amendements individuels par des membres du Congrès, par des délégations d'État, par des commissions du Congrès et par des rapporteurs. Les acteurs politiques exploitent souvent les faiblesses du processus pour faire valoir leurs intérêts politiques et personnels, ce qui affecte à son tour la faisabilité technique et la réussite des programmes et des projets.

Costa Rica : Le Parlement incorpore un chapitre entier dans la loi budgétaire sur l'exécution du budget qui établit les règles de sous-exécution budgétaire et les conditions d'exécution de certaines dépenses, ce qui affecte la réalisation des objectifs annuels et l'efficacité et la flexibilité de la dépense.

Sources: Nigeria: S. Atiku and J. Lakin, 2019. That's incredible! The contours of budget credibility in Nigeria, Washington DC, IBP, <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/the-contours-of-budget-credibility-in-nigeria-ibp-2019.pdf>; Philippines: The Disbursement Acceleration Program | Official Gazette of the Republic of the Philippines; COA checking Palace's spending booster program (rappler.com); Brésil et Costa Rica : Contribution de l'ISC du Brésil et de l'ISC du Costa Rica pour l'élaboration de ce chapitre.

Facteurs de risque courants de crédibilité lors de l'exécution du budget et de la mise en œuvre du programme

Le système traditionnel d'exécution budgétaire se concentre sur la conformité, qui peut être obtenue lorsqu'il existe des contrôles détaillés des intrants pour réduire ou éviter les dépassements et les écarts budgétaires.¹⁴² Des écarts budgétaires (dépenses excessives ou sous-utilisation du budget) peuvent survenir en raison du non-respect par les entités des limites de dépenses définies par le budget lui-même ou des règles et réglementations applicables.

Les principaux risques pesant sur l'exécution du budget concernent la probabilité que les objectifs de déficit soient atteints et la mise en œuvre des ajustements budgétaires déterminés au stade de la préparation du budget. Du côté des dépenses, les risques se rapportent à la question de savoir si les dépenses budgétaires réelles respectent le budget fixé, s'il y a des changements non prévus dans les priorités de dépenses dans des domaines ou des programmes spécifiques, et si des problèmes se produisent lors de l'exécution du budget, tels que

le l'accumulation d'obligations de paiement ou la surestimation des recettes.¹⁴³

Toute analyse ou évaluation de l'exécution et des contrôles budgétaires doit également couvrir les questions liées à la préparation du budget et prendre en compte à la fois les risques de perturbations répétées du budget, les exigences en matière de contrôles de trésorerie et les contrôles de conformité.¹⁴⁴ Ces risques de crédibilité peuvent survenir malgré la mise en place de systèmes d'exécution budgétaire garantissant que les ressources utilisées pour mettre en œuvre les politiques sont incorporées dans le budget prévu.

Pour les auditeurs, le point de départ habituel pour analyser les risques de crédibilité budgétaire est de se familiariser avec les facteurs de risque venant de l'environnement du programme ou de l'entité auditées. Une analyse récente de 80 rapports d'audit provenant de 20 pays a indiqué que les problèmes courants d'exécution budgétaire sont généralement liés aux capacités et procédures de gestion, à la documentation des dépenses, à l'estimation des coûts et des dépenses, au calendrier des dépenses et à la génération, la capture et la gestion des informations sur la performance.¹⁴⁵

Encadré 6.6. Une note sur la budgétisation basée sur la performance

Le manque d'alignement entre les dépenses et les objectifs stratégiques du gouvernement pose un risque pour la crédibilité. Pour résoudre ce problème, lorsque cela est possible, certains pays s'orientent vers une gestion du budget basée sur la performance, qui aligne les dépenses sur les objectifs et priorités stratégiques du gouvernement. Le budget de performance, en plus d'aligner les dépenses sur la stratégie, les objectifs et les priorités du gouvernement, constitue un outil important pour améliorer l'orientation en matière de performance, y compris l'évaluation des programmes et l'examen des dépenses. (Voir Meilleures pratiques de l'OCDE en matière de budgétisation axée sur les performances et le chapitre 3.)

¹⁴² Banque asiatique de développement, 1999. Managing Government Expenditures, <https://www.adb.org/publications/managing-government-expenditure>

¹⁴³ FMI (sd). Lignes directrices pour la gestion des dépenses publiques—Section 4—Exécution budgétaire <https://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/guide4.htm>

¹⁴⁴ Banque asiatique de développement, 1999.

¹⁴⁵ A. Guillán Montero, 2021.

D'autres types de problèmes d'exécution qui peuvent créer des risques pour la crédibilité du budget comprennent une documentation insuffisante des dépenses, des dépenses injustifiées et leur utilisation à des fins imprévues, le non-respect des lois, règles et réglementations et des déficiences du contrôle interne. (Voir le chapitre 2.)

Le tableau 6.2 présente les principaux facteurs de risque de crédibilité évalués par les auditeurs au niveau de l'exécution du budget des programmes et des entités, ainsi que quelques conclusions pertinentes des ISC.

Tableau 6.2. Facteurs de risque courants pour la crédibilité budgétaire au niveau du programme/de l'entité (et exemples d'observations)

Facteurs de risque courants	Exemples d'observations des ISC sur les facteurs de risque
<p>Capacité et procédures de gestion</p> <ul style="list-style-type: none"> Incohérences entre les systèmes d'information et les cadres juridiques. Faiblesses des procédures administratives conduisant à des dépassements ou à des dépenses insuffisantes avec des impacts sur la prestation de services.¹⁴⁶ 	<ul style="list-style-type: none"> Le manque de réglementations, d'installations et de mécanismes pour mettre en œuvre les programmes sociaux contribue à des écarts lors de l'exécution qui conduisent à une sous-utilisation du budget (Indonésie). Pour les programmes et projets avec des bénéficiaires intersectoriels mis en œuvre par plusieurs institutions, la coordination des agences d'exécution est essentielle pour minimiser les erreurs dans la planification des programmes et atteindre les résultats déterminés (Philippines).
<p>Documentation des dépenses</p> <ul style="list-style-type: none"> Manque d'intégration, de consolidation et de recoupement de toutes les activités concernant les mesures prises en matière de dépenses. Weak integration of the documentation into the government's financial systems. Faible intégration de la documentation dans les systèmes financiers du gouvernement. Manque de documentation (c.-à-d. manque de rapports, de dossiers, de preuves à l'appui, etc.) 	<ul style="list-style-type: none"> Les fonctionnaires responsables de l'exécution d'un budget ont confondu les classifications des informations budgétaires, ce qui a fait que leur déclaration budgétaire ne reflétait pas la réalité (Égypte). L'exécution du budget n'est pas entièrement étayée par des données fiables et valides sur les bénéficiaires des programmes gouvernementaux (Indonésie).

¹⁴⁶ Ibid. (A. Guillán Montero, 2021.)

Facteurs de risque courants	Exemples d'observations des ISC sur les facteurs de risque
<p>Estimation des coûts et dépenses</p> <p>Mauvaise estimation des coûts :</p> <ul style="list-style-type: none">• Cela signifie que les budgets sont inexacts, ce qui peut entraver la capacité à dépenser• Il est impossible de contrôler les dépenses pour gérer et prévenir les dépassements.	<ul style="list-style-type: none">• Le ministère des Finances a tenté de contrôler les dépenses globales en sous-budgétisant les programmes d'éducation et de santé et en centralisant les crédits nécessitant l'approbation du ministère des Finances pour être transférés et utilisés. Cela a entraîné un plus grand volume de réaffectations, une augmentation des formalités administratives, un retard dans le paiement des dépenses et un problème récurrent d'arriérés (Portugal).
<p>Calendrier des dépenses</p> <ul style="list-style-type: none">• Le temps écoulé entre l'autorisation et les dépenses réelles peut faciliter les dépenses non autorisées et entraîner un écart par rapport au budget approuvé.	<ul style="list-style-type: none">• Il y a eu des retards importants, allant jusqu'à 132 jours ouvrables, dans le traitement des autorisations spécifiques¹⁴⁷ délivrées aux entités dépensières pour contracter des obligations dans leur fonds de soutien au gouvernement local, qui aide les municipalités à fournir des services de base à leurs administrés. Ces retards entravent la mise en œuvre dans les délais des projets et programmes prioritaires financés par ces fonds, qui auraient pu bénéficier aux populations locales (Philippines).
<p>Génération, capture et gestion des informations sur les performances</p> <ul style="list-style-type: none">• La faiblesse des systèmes de saisie ou de collecte d'informations sur les performances affecte la complétude et la pertinence des objectifs et des indicateurs de performance pour les programmes et projets gouvernementaux.	<ul style="list-style-type: none">• La distribution des fonds à certains programmes sociaux n'a pas été effectuée en temps opportun, dans le montant adéquat ou aux bénéficiaires visés. En conséquence, il y a eu des écarts par rapport au budget prévu, ce qui pourrait compromettre l'atteinte des cibles et objectifs du programme. Ces problèmes sont dus au manque de fiabilité des données sur les bénéficiaires ainsi qu'à un système d'information qui n'est pas entièrement optimisé pour soutenir la planification et l'exécution des programmes du gouvernement (Indonésie).

Sources: Les facteurs de risque communs à l'exécution et à l'exécution du budget sont basés sur le rapport de A. Guillán Montero 2021. Les exemples d'ISC ont été sélectionnés à partir des réponses à l'enquête UNDESA/IBP auprès des membres de l'INTOSAI menée en 2022.

¹⁴⁷ Aux Philippines, l'autorisation spéciale est appelée Special Allotment Release Order (SARO).

Plusieurs de ces risques peuvent être détectés simultanément lors de l'examen de l'exécution budgétaire des programmes ou des entités et peuvent apparaître en combinaison avec des risques au niveau de l'ensemble du gouvernement. Les risques peuvent se chevaucher en raison de domaines de gestion du budget et des programmes qui recourent l'exécution du budget et la mise en œuvre des programmes.

6.2. Évaluation des risques de crédibilité budgétaire au niveau du programme/de l'entité

Cette section fournit des conseils sur la manière dont les risques liés à la crédibilité du budget peuvent être pris en compte dans le travail d'audit au niveau du programme/de l'entité – planification de l'audit, mise en œuvre des procédures d'audit/réponses aux risques, évaluation des éléments probants et formulation de conclusions et de recommandations – en tenant compte du mandat, des capacités et des ressources de l'ISC. Lors de l'évaluation des risques de crédibilité du budget au niveau du programme/de l'entité, les auditeurs peuvent suivre le processus d'audit typique mis en œuvre par la plupart des ISC et appliquer les normes d'audit pertinentes, comme présenté au chapitre 2.

Planification

La planification d'un audit qui examine les

risques de crédibilité du budget au niveau du programme/de l'entité est nécessaire tant au niveau stratégique que lors de la mission d'audit. Ces activités de planification peuvent aboutir à l'identification des domaines et programmes d'audit critiques (sujet(s) d'audit) susceptibles d'affecter la crédibilité du budget.

Planification stratégique

Dans le cadre du processus de planification stratégique, une ISC peut fournir des instructions d'audit claires à ses auditeurs sur la manière de déterminer, de formuler et de mettre en œuvre des plans et des procédures d'audit qui tiennent compte des risques de crédibilité dès le début de l'année d'audit. Le plan d'audit stratégique ou un plan similaire de haut niveau d'une ISC devrait devenir le document d'orientation au niveau institutionnel menant dans cette direction.

Grâce à l'approche d'audit stratégique en matière de planification, les ISC peuvent examiner dans quelle mesure les entités ont bien articulé leurs buts et objectifs qui contribuent au développement durable au niveau national.¹⁴⁸ En outre, les ISC peuvent examiner si les entités ont élaboré des stratégies pour atteindre leurs objectifs et si des éléments probants sont utilisés pour les résultats et la planification stratégique, l'allocation des ressources publiques, le suivi, l'évaluation et les rapports.¹⁴⁹ Une façon d'y parvenir consiste à détailler dans le plan stratégique de l'ISC le nombre d'audits cibles des programmes et des entités, ainsi que les besoins et les ressources requises en matière de

¹⁴⁸ IINTOSAI Russie (sd). « Audit stratégique », <https://intosairussia.org/news-media/news/best-practice-cases-of-strategic-approach-to-public-auditing.html>

¹⁴⁹ Ibid.

formation, qui seront soutenus, suivis et mis en œuvre par les plans opérationnels annuels de l'ISC. Grâce à cette articulation verticale des priorités d'audit, les auditeurs qui évaluent la crédibilité du budget au niveau du programme/de l'entité seront correctement engagés sur le(s) sujet(s) d'audit

sélectionnés.

Les ISC peuvent avoir différentes approches pour identifier l'ensemble des domaines critiques à auditer. À titre d'exemple, la pratique de l'ISC de Bulgarie est présentée dans l'encadré 6.7.

Encadré 6.7 . Détermination des domaines de recherche pour un audit de conformité du budget au niveau de l'entité en Bulgarie.

Les auditeurs identifient trois groupes d'activités en fonction de leur relation avec le processus budgétaire :

- Domaines liés à la mise en œuvre de la partie recettes du budget, qui comprennent les processus/ sous-processus de planification, d'administration des recettes et de mise en œuvre de la partie recettes de l'entité (procédure budgétaire, mise en œuvre des recettes fiscales et non fiscales, revenus du fonds de l'Union européenne, autres).
- Domaines liés à l'exécution de la partie dépenses du budget, qui concernent la prise en charge des obligations et la réalisation des dépenses (dépenses de personnel, frais d'entretien, dépenses en capital, dépenses de marchés publics, dépenses professionnelles, de formation et de reconversion, etc.).
- Domaines liés à l'acquisition, à la gestion et à la disposition de biens qui comprennent, entre autres, la planification, le prêt de biens, la fourniture de logements, les achats, et les dons en faveur de l'État.

Ces domaines sont analysés selon deux critères principaux :

- Les fonctions (pouvoirs) de l'entité.
- Les relations de l'activité en question avec le processus budgétaire (revenus de l'activité et protection des biens de l'entité).

Source : Contribution de l'ISC de Bulgarie à l'enquête UNDESA/IBP SAI 2022.

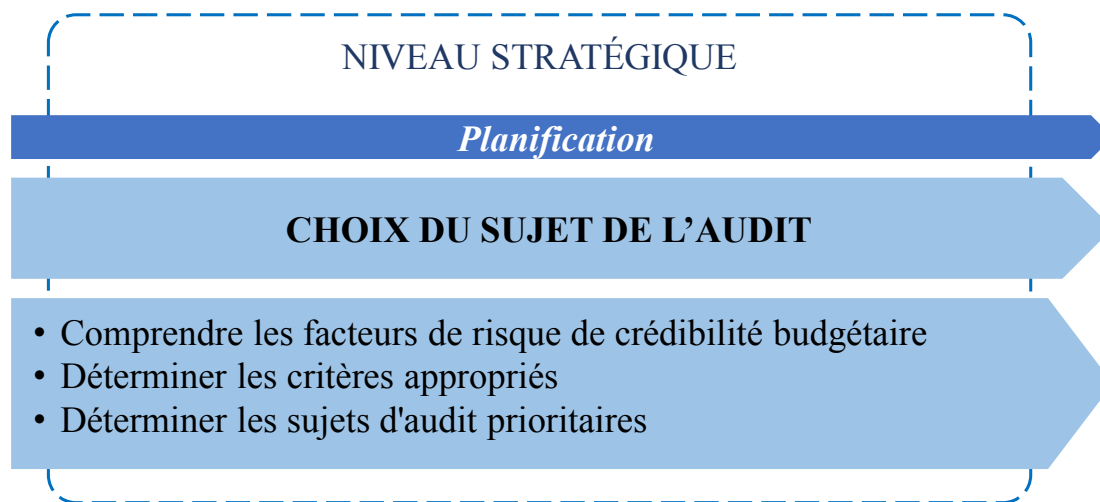


Figure 6.2.1 Activités sous Choix du sujet de l'audit

Sélection du sujet d'audit

La détermination de la prévalence des risques de crédibilité dans les programmes et domaines critiques devrait être la première étape de l'évaluation de ces risques dans les audits au niveau des programmes/entités. Les ISC peuvent utiliser une matrice de facteurs de risque (voir Tableau 6.3) pour identifier les domaines à haut risque comme sujets d'audit potentiels pour les évaluations des risques de crédibilité et une matrice de critères de décision (voir Encadré 6.7) pour sélectionner les sujets qui seront soumis à un audit. La discussion qui suit suivante présente les étapes essentielles de la sélection du sujet d'audit (c'est-à-dire comprendre les facteurs de crédibilité du budget/appliquer les facteurs de risque à la planification de l'audit, déterminer les critères appropriés et identifier les sujets d'audit prioritaires) et est appuyée par la présentation d'exemples d'outils pour faciliter ces actions. Les ISC ont des pratiques différentes pour réaliser ces étapes en fonction de leurs contextes, de leurs

procédures internes, de leurs approches d'audit, de leurs outils d'audit, etc.

(i) Comprendre les facteurs de risque de crédibilité budgétaire

La connaissance des facteurs de risque de crédibilité (tels que présentés dans ce chapitre) et d'autres facteurs pertinents du contexte du pays/de l'ISC est importante et précieuse. Les auditeurs doivent également comprendre quels programmes sectoriels et activités gouvernementales actuels sont jugés critiques ou de grande importance.

Les critères et questions utiles que les auditeurs pourraient prendre en compte lors de la sélection de la crédibilité budgétaire comme sujet d'audit sont présentés au chapitre 2. Il s'agit notamment d'une évaluation de la pertinence et de l'importance de la crédibilité budgétaire dans le contexte national. Un exemple de processus d'évaluation des domaines critiques pour un audit au niveau du programme/de l'entité est illustré dans le tableau 6.3.

Tableau 6.3. Matrice illustrative des facteurs de risque

Domaines critiques pour l'audit	Facteurs de risques*						Total
	i	ii	iii	iv	v	vi	
Programmes sectoriels et entités responsables**							
Services sociaux (par exemple, santé, éducation, programmes de protection sociale, etc.)	✓	✓	✓	-	✓	-	4
Services économiques (par exemple, infrastructures, réforme agraire, agriculture, communication, etc.)	✓	✓	✓	✓	✓	-	5
Services publics généraux (par exemple, administration générale, ordre public, sécurité, etc.)	✓	✓	✓	-	✓	-	4
Fardeau de la dette (par exemple, service de la dette, paiements d'intérêts, etc.)	✓	✓	✓	-	✓	-	4
Défense (par exemple, sécurité intérieure)	✓	✓	✓	✓	✓	-	5
À l'échelle du gouvernement							
Achats publics	✓	✓	✓	✓	✓	-	5
Paie (salaires et traitements, services du personnel)	-	✓	✓	-	✓	-	3
Autres	-	-	-	-	-	-	-

* **Facteurs de risque** : (i) Capacité et procédures de gestion ; (ii) Documentation des dépenses ; (iii) Calendrier des dépenses ; (iv) Estimation des coûts et dépenses ; (v) Génération, capture et gestion des informations sur les performances ; (vi) Autres, identifiés en fonction du contexte du pays/de l'ISC.

** Des programmes et des entités responsables spécifiques peuvent être pris en compte dans l'évaluation réelle.

Dans la matrice des facteurs de risque, les ISC peuvent modifier l'étendue des classifications quant aux programmes sectoriels et inclure des programmes spécifiques en fonction de leur pertinence pour la crédibilité budgétaire. Par exemple, conformément à la Magna Carta des femmes des Philippines, les auditeurs peuvent prendre en compte les facteurs de risque liés au genre et au développement (GED), en particulier en ce qui concerne l'allocation et l'utilisation des fonds GED par entité. Pour la documentation, les auditeurs doivent inclure des commentaires et une justification de la notation par domaine critique.

L'idée de cet exercice est d'aider les auditeurs à comprendre et à clarifier entre eux l'importance de problèmes de crédibilité et de facteurs de risque dans des domaines d'audit importants des programmes et activités gouvernementaux. Le ou les domaines d'audit critiques qui génèrent le plus grand nombre de facteurs de risque seront considérés comme à haut risque et peuvent aider à prioriser les travaux d'audit.

(ii) Déterminer les critères appropriés

Une fois les programmes ou activités à haut risque identifiés, les ISC identifieront le sujet d'audit en utilisant divers critères. Les ISC se référeront à leurs directives internes pour identifier les critères et, en fonction de la flexibilité dont ils disposent, pourront élaborer leurs propres critères et procédures de sélection pour choisir les sujets d'audit. Outre les lois, règles et réglementations nationales qui peuvent exiger un audit de programmes ou d'activités

gouvernementales particulières, l'ISC/les auditeurs sont censés prendre en compte la matérialité (sous tous ses aspects), l'importance, les risques, le caractère auditable et l'impact, entre autres critères de sélection. Surtout dans le cas des programmes, l'auditeur peut également prendre en compte les engagements pris adoptés par la direction de l'entité auditée en termes de normes à respecter, de mesures et de résultats, y compris des objectifs spécifiques.

En plus d'examiner les programmes prioritaires pour déterminer le risque de crédibilité budgétaire, conformément au tableau 6.3, les ISC devraient considérer la crédibilité budgétaire au sein de chacun des critères qu'elles choisissent de prioriser. Les critères permettant d'identifier les sujets d'audit, leurs descriptions et leur pertinence pour la crédibilité du budget sont présentés à l'annexe 6.1. Dérivée des lignes directrices des normes d'audit de performance de l'INTOSAI sur la sélection des sujets d'audit de performance,¹⁵⁰ l'annexe 6.1 se veut une ressource utile pour guider les ISC dans ce processus.

(iii) Identifier les sujets d'audit prioritaires

Après avoir défini les critères, les ISC peuvent évaluer les programmes/activités à haut risque par rapport à ceux-ci afin d'identifier le sujet de l'audit. Une façon pour une ISC de déterminer et de documenter ses priorités stratégiques d'audit pour une période donnée consiste à utiliser une matrice de critères de décision, en utilisant un modèle et des étapes illustrées dans l'encadré 6.8.

¹⁵⁰ INTOSAI-HDI, 2021. Audit de performance - Manuel de mise en œuvre des ISSAI. <https://www.idi.no/work-streams/professional-sais/work-stream-library/performance-audit-issai-implementation-handbook>.

Encadré 6.8 . Matrice de critères de décision pour déterminer les sujets d'audit pour la crédibilité du budget

La pondération de chaque critère peut être décidée par l'ISC ou les auditeurs, en fonction du contexte de l'ISC. Chaque programme/activité sera noté en fonction des critères et une note pondérée sera calculée en conséquence. Lorsque tous les programmes/activités sont analysés et notés, l'ISC doit les classer en fonction de leur note pondérée agrégée. Le programme/activité ayant le rang le plus élevé sera considéré comme prioritaire pour l'audit.

Modèle de matrice de sélection de sujets d'audit

Critères	Poids*	Sujet 1		Sujet 2		Sujet 3		Sujet 4	
		Score	Note pondérée	Score	Note pondérée	Score	Note pondérée	Score	Note pondérée
Matérialité	xx								
Impact possible	xx								
Amélioration	xx								
Intérêt du corps législatif ou du public	xx								
Risques pour les ISC	xx								
Pertinence	xx								
Opportunité	xx								
Auditabilité	xx								
Autres travaux majeurs prévus ou en cours	xx								
Demande d'audit	xx								
Note globale pondérée	100								
Rang									

* L'ISC a la flexibilité d'attribuer des points pour les critères sélectionnés en fonction de leur contexte.

En identifiant les sujets d'audit prioritaires au niveau stratégique, les ISC tiendront compte des ressources et des capacités internes nécessaires ainsi que de l'objectif et de l'impact de leurs résultats. Cela guide également les ISC dans le choix de l'approche la plus pratique en matière d'audit de la crédibilité, à savoir s'il convient d'effectuer les audits (1) en mettant exclusivement l'accent sur la crédibilité budgétaire d'un programme/d'une entité ; ou (2) en intégrant des objectifs et questions d'audit alignés sur la crédibilité du budget dans d'autres domaines/thèmes d'audit généraux ; ou (3) en reliant les résultats de l'audit à la crédibilité du budget. (Voir le chapitre 2.)

Mission d'audit

Les considérations stratégiques deviennent des

points d'entrée importants pour le processus de planification de l'audit. Une fois le sujet d'audit sélectionné et défini, la planification au niveau de l'audit individuel commence. Le processus de planification au niveau de l'audit individuel dépend de l'acquisition d'une solide connaissance du travail des programmes ou des entités à auditer et de la compréhension du sujet de l'audit.

Comprendre le sujet de l'audit / Pré-étude

L'étude préalable comprend deux activités pour garantir que l'auditeur a une compréhension suffisante du programme ou de l'entité à auditer : (i) acquérir des connaissances sur le sujet d'audit sélectionné et (ii) effectuer une évaluation des risques.

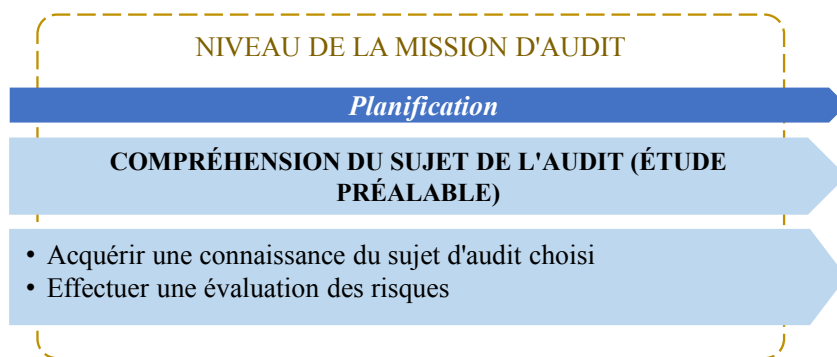


Figure 6.2.2 Activités sous Compréhension du sujet de l'audit (étude préalable)

Sur la base de ces deux activités, l'auditeur doit être en mesure d'évaluer si l'audit est réaliste, réalisable et susceptible d'être utile.

(i) Acquérir des connaissances sur le sujet de l'audit

Les auditeurs consultent généralement les résultats d'audits précédents du programme ou de l'entité audités. Dans certaines ISC, par exemple aux Philippines, qui suivent une approche d'audit par résidence,¹⁵¹ les auditeurs acquièrent une vaste

connaissance pratique des opérations des entités qui leur sont confiées. Ils recueillent des informations pour comprendre l'organisation et le fonctionnement des entités, leurs principaux programmes et activités, les résultats des audits précédents, etc.

Les auditeurs peuvent se référer aux sources d'informations résumées dans le tableau 6.4 pour mieux comprendre l'exécution du budget au niveau du programme/de l'entité par rapport à l'échantillon de facteurs de risque de crédibilité.

¹⁵¹ L'approche d'audit par résidence signifie que les équipes d'audit occupent leurs fonctions dans les agences qui leur sont assignées.

Tableau 6.4. Sources communes d'informations sur les programmes/entités par facteur de risque de crédibilité budgétaire*

FACTEURS DE RISQUE	SOURCES D'INFORMATION
Capacité et procédures de gestion	<ul style="list-style-type: none"> • Loi sur le budget de l'État et les crédits généraux • Détails du programme/projet/activités et lignes directrices/règlements de mise en œuvre • Plan de travail et calendrier des programmes • Profil des responsables de la mise en œuvre du programme audité (par exemple, capacités, mandat des personnes ou des bureaux qui effectuent le travail) • Système d'information à disposition des gestionnaires • Lois organiques ou délégations définissant les rôles et responsabilités organisationnels
Documentation des dépenses	<ul style="list-style-type: none"> • Documents officiels autorisant les agences gouvernementales à contracter des obligations • Plans d'achats • Utilisation d'un SIGF intégré, existence de dossiers papier, de reçus et d'autres documents connexes
Calendrier des dépenses	<ul style="list-style-type: none"> • Documents officiels d'affectation/de décaissement des reçus/avis de trésorerie • Rapports de performance et de reddition de comptes des agences d'exécution • Systèmes d'information financière
Estimation des coûts et dépenses	<ul style="list-style-type: none"> • Paramètres budgétaires • Propositions budgétaires des programmes/agences • Rapports de performance et de reddition de comptes des agences d'exécution • Rapports d'exécution budgétaire
Génération, capture et gestion des informations sur les performances	<ul style="list-style-type: none"> • Règles et directives gouvernementales sur les rapports de performance et de reddition de comptes • Rapports de performance et de reddition de comptes des agences d'exécution

* L'auditeur peut obtenir des informations auprès d'autres sources basées sur l'environnement de l'entité ou du programme, si cela est jugé pertinent.

(ii) Effectuer une évaluation des risques

Au niveau de la mission d'audit, les auditeurs identifient les risques de crédibilité du budget qui peuvent entraver la réalisation des objectifs du programme ou des entités. Ces données, ainsi que toutes les informations recueillies depuis la sélection du sujet d'audit jusqu'aux activités préalables à l'étude, seront consolidées dans le

processus d'évaluation des risques. (Les facteurs de risque courants lors de l'exécution du budget ont été expliqués plus tôt dans ce chapitre.) Les auditeurs sont censés identifier les risques spécifiques et les définir, comme illustré dans le tableau 6.3.

Identifier les causes profondes des risques liés à la crédibilité du budget permet aux auditeurs de

mieux les comprendre et d'explorer un ensemble de réponses d'audit plus ciblées. Cela aide les auditeurs à faire des recommandations plus pertinentes aux entités concernant les risques et les contrôles pour les prévenir. Les auditeurs peuvent utiliser divers outils pour l'identification et l'analyse des causes profondes afin de compléter leur analyse initiale des causes potentielles des risques (par exemple, les « 5 Pourquoi », le diagramme d'Ishikawa et l'analyse de l'arbre des problèmes).¹⁵² Voir également l'encadré 7.1 du chapitre 7.

L'identification des comptes et activités spécifiques du gouvernement permet aux auditeurs d'évaluer si certaines procédures de contrôle ont été mises en œuvre par l'entité en relation avec leurs obligations en matière de contrôle interne de l'exécution budgétaire.

En outre, un élément important de l'évaluation des risques est l'identification de réponses pour faire face à chacun des risques identifiés. D'une manière générale, l'audit est un moyen de répondre aux risques. En intégrant le thème de la crédibilité budgétaire dans un audit, les auditeurs doivent s'assurer que les réponses proposées sont pertinentes, car le choix des procédures d'audit dépendra de l'évaluation des risques ou de

l'analyse du problème.¹⁵³ L'évaluation des risques guide également les auditeurs dans la formulation des objectifs, du champ et des questions d'audit, en particulier sur le thème de la crédibilité budgétaire.

Les risques possibles et des exemples illustratifs, ainsi que les objectifs de l'audit et les questions d'audit spécifiques liées à chaque facteur de risque sont présentés dans le tableau 6.5 .

Conception de l'audit

Un audit bien conçu qui examine les risques de crédibilité du budget repose sur des objectifs, des questions et des critères soigneusement sélectionnés qui doivent être informés par les activités de planification et d'étude préalable et clairement documentés. Les risques de crédibilité peuvent faire l'objet exclusif d'un audit autonome ou être intégrés dans un périmètre d'audit plus large/régulier. La conception de l'audit implique la formulation d'objectifs d'audit clairs et pertinents, des questions clés et l'identification de critères d'audit, entre autres éléments qui sont étayés par la documentation des plans et de la stratégie d'audit.

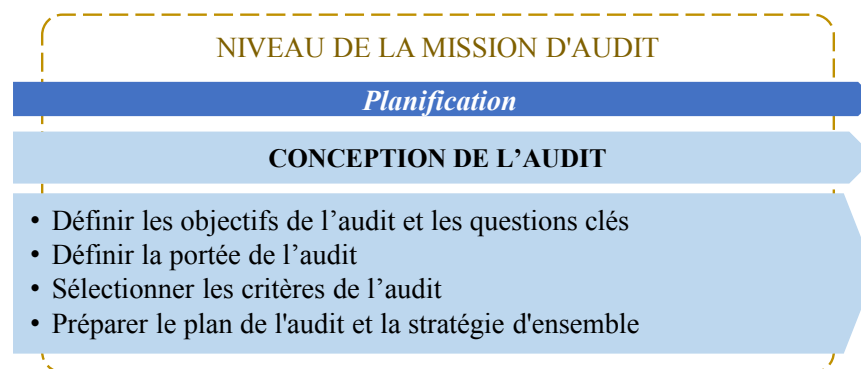


Figure 6.2.3 Activités sous Conception de l'audit

¹⁵² La Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation recommande l'utilisation d'outils d'analyse des causes profondes pour les audits de performance dans son document de discussion intitulé « Mieux intégrer l'analyse des causes profondes dans l'audit du secteur public ». <https://www.caaf-fcar.ca/images/pdfs/research-publications/RootCauseAnalysisEN.pdf>

¹⁵³ Les auditeurs peuvent se référer à l'ISSAI 100/49, <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Principes-fondamentaux-du-contrôle-des-finances-publiques.pdf>.

(i) Définir les objectifs de l'audit et les questions clés

La définition des objectifs et du champ de l'audit est étroitement liée à la décision de l'ISC concernant l'approche d'audit. Les auditeurs sont encouragés à formuler des objectifs et des questions d'audit spécifiques liés à la crédibilité budgétaire pour tous les audits, et pas seulement pour ceux qui se concentrent sur les risques de crédibilité budgétaire ou intègrent cet angle. Si un audit ne comprend pas d'objectifs ou de questions spécifiques liés à la crédibilité du budget, les auditeurs doivent s'assurer que les objectifs de l'audit sont suffisamment flexibles pour relier les conclusions prospectives à la crédibilité du budget, si nécessaire, lors de la rédaction des conclusions.

(Voir les exemples dans le tableau 6.5.)

Pour intégrer la notion de crédibilité budgétaire, les auditeurs partent des risques identifiés et déterminent les objectifs et/ou questions appropriés. Les auditeurs peuvent décomposer les objectifs d'audit en questions d'audit spécifiques pour garantir que les objectifs d'audit couvrent suffisamment les risques identifiés (tableau 6.5). La formulation de questions d'audit spécifiques guide les auditeurs dans le processus de collecte de données et dans l'analyse des informations lors des étapes suivantes du processus d'audit. Au début du processus, l'auditeur peut déterminer si les questions d'audit sélectionnées sont susceptibles de donner lieu à des recommandations constructives.

Tableau 6.5. Exemples de questions d'audit pour évaluer les risques de crédibilité du budget au niveau du programme

Facteur de risque	Risque spécifique	Déclaration de risque	Objectif de l'audit*	Questions d'audit spécifiques	Crédibilité budgétaire – intégration dans l'audit
Capacité et procédures de gestion	Incohérences entre les systèmes d'information.	Les systèmes de contrôle interne de l'entité sont déficients et ne fournissent pas d'objectifs précis ou d'identification des bénéficiaires du programme, ce qui peut entraîner un dépassement ou une sous-utilisation du budget.	(AC) Vérifier si les bénéficiaires du programme ont été sélectionnés conformément aux qualifications/critères prescrits.	1. Existe-t-il des critères établis pour l'identification des bénéficiaires ? 2. Le processus de sélection/ciblage est-il basé sur les critères établis ?	Vue large de la crédibilité budgétaire : évaluation des systèmes de contrôle interne, en tant que renforcement/protection de la crédibilité du programme audité.
			(AP) Déterminer dans quelle mesure le programme a atteint ses buts et objectifs. Déterminer si les fonds du programme ont été utilisés aux fins prévues (distribués aux bénéficiaires prévus)	1. Le budget total du programme a-t-il été dépensé conformément aux objectifs du programme ? Quelles sont les causes des écarts, le cas échéant ? 2. Existe-t-il des mécanismes de contrôle en place pour garantir que a. Les bénéficiaires cibles du programme sont précisément et complètement enregistrés dans le système ? b. Seuls les bénéficiaires éligibles bénéficient du programme ?	Pourrait être un objectif d'audit exclusif ou intégré à un autre audit.

Facteur de risque	Risque spécifique	Déclaration de risque	Objectif de l'audit*	Questions d'audit spécifiques	Crédibilité budgétaire – intégration dans l'audit
Documentation des dépenses	Mauvaise estimation des coûts et dépenses	Les dépenses engagées par l'entité peuvent ne pas être liées à l'objet du programme.	(AF) Déterminer si les dépenses de programme enregistrées sont appuyées par la documentation appropriée.	<p>Les dépenses de programme enregistrées sont-elles :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Documentées de manière appropriée ? (occurrence) 2. Aux montants appropriés/corrects ? (exactitude) 3. Dans la période comptable appropriée ? (délais) 4. Sous le compte approprié ? (classification) 	<p>Conformément à la définition standard de la crédibilité budgétaire : l'audit est axé sur la fiabilité des dépenses du programme.</p> <p>Pourrait être intégré dans un autre audit ou relier les conclusions de l'audit à la crédibilité du budget. (Chapitre 2)</p>
Calendriers des dépenses	Dépenses non autorisées Dépenses retardées	Des dépenses du programme peuvent être engagées au-delà de la période autorisée/période budgétaire, ce qui : (a) facilite les dépenses non autorisées par l'entité, ou (b) affecte la prestation efficace des services.	[AC/AF/AP] Déterminer si le budget alloué au programme est dépensé/utilisé pendant la période budgétaire.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Les dépenses déclarées sont-elles engagées au cours de la période de référence/période budgétaire ? Y a-t-il des dépenses engagées au-delà de la période budgétaire ? 2. Quels sont les facteurs/raisons qui ont contribué à ces dépenses intempestives ? 3. Comment l'utilisation tardive des fonds du programme a-t-elle affecté la prestation de services/les objectifs du programme ? 	<p>Il peut s'agir soit d'une vision standard (calendrier des dépenses), soit d'une vision large de la crédibilité budgétaire (facteurs affectant le calendrier des dépenses).</p> <p>Pourrait faire l'objet d'un audit exclusif ou être intégré à un autre audit</p>

*AC= audit de conformité ; AF=audit financier ; AP=audit de performance

(ii) Définir le champ de l'audit

La définition du champ de l'audit définit les limites de l'audit. Comme indiqué précédemment, l'ISC devrait décider de l'approche ou de la stratégie, soit pour mener un audit en mettant exclusivement l'accent sur la crédibilité budgétaire au niveau de l'entité/programme, soit pour intégrer une évaluation des risques de crédibilité dans un audit au niveau du programme/entité. Dans les deux cas, les auditeurs doivent être en mesure de restreindre le champ de l'audit pour se concentrer sur les risques de crédibilité importants liés aux objectifs de l'audit.

Pour décider du champ de l'audit, les auditeurs prennent en compte la période des opérations du programme ou de l'entité à couvrir et l'emplacement géographique (localité de l'entité) à couvrir dans l'audit.

(iii) Sélectionner les critères d'audit¹⁵⁴

Dans les audits de programmes et d'entités, les auditeurs examinent et évaluent d'abord les lois, règles et réglementations nationales afin d'identifier les critères d'audit appropriés pour soutenir leurs procédures d'audit. Ces critères sont les plus pertinents car ils fournissent un ensemble de lignes directrices et d'informations importantes sur le cadre de gouvernance du secteur public et les caractéristiques spécifiques de la gestion budgétaire dans le contexte du pays. L'auditeur peut également prendre en compte les normes, mesures et engagements de performance adoptés par la direction ou l'entité du programme, y compris les objectifs spécifiques.

Les auditeurs peuvent également trouver des critères d'audit pertinents pour évaluer les risques de crédibilité de l'exécution budgétaire au niveau du programme/de l'entité dans les normes et bonnes pratiques internationales.¹⁵⁵

(iv) Préparer le plan d'audit et la stratégie globale

Les auditeurs doivent se référer à leurs directives internes pour préparer le plan d'audit, le programme d'audit, la matrice de conception d'audit, etc., selon le type d'audit à réaliser. Cependant, lors de la préparation de ces documents d'audit, les auditeurs doivent s'assurer que l'accent mis sur la crédibilité budgétaire ou l'intégration d'une perspective de crédibilité budgétaire est clairement reflété (par exemple, en fournissant des objectifs ou des questions d'audit axés sur la crédibilité budgétaire dans les programmes d'audit). Ces plans d'audit guident les auditeurs des conseils au fur et à mesure qu'ils effectuent l'audit, mais peuvent également être ajustés et affinés en tenant compte des résultats émergents tout au long du processus d'audit.

Réalisation de l'audit

La conduite de l'audit fait référence aux activités nécessaires à l'exécution de tous les éléments d'audit qui ont été planifiés par les auditeurs. Au cours de cette phase, les auditeurs doivent obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour établir les constatations de l'audit, tirer des conclusions pertinentes en réponse aux objectifs et aux questions de l'audit et émettre des recommandations. Ces activités impliquent une consultation/communication avec l'entité auditée ainsi qu'une collecte efficace de données et d'éléments probants. Il est essentiel que les auditeurs analysent et évaluent les données et les éléments probants en tenant compte de la crédibilité du budget telle que reflétée dans les objectifs et les questions de l'audit. Lors de l'audit, les auditeurs doivent suivre le plan d'audit (qui doit être ajusté si nécessaire) et effectuer l'audit conformément aux normes d'audit adoptées par l'ISC.

¹⁵⁴ Noter que les « critères de sélection » présentés dans l'encadré 6.7 font référence aux étapes au niveau stratégique pour décider ce qui doit être audité parmi les nombreux programmes, projets et activités, tandis que « les critères d'audit » sont les critères utilisés pour évaluer le sujet (programmes audités), ISSAI 100/27.

¹⁵⁵ Bon nombre de ces meilleures pratiques et normes sont abordées au chapitre 1.

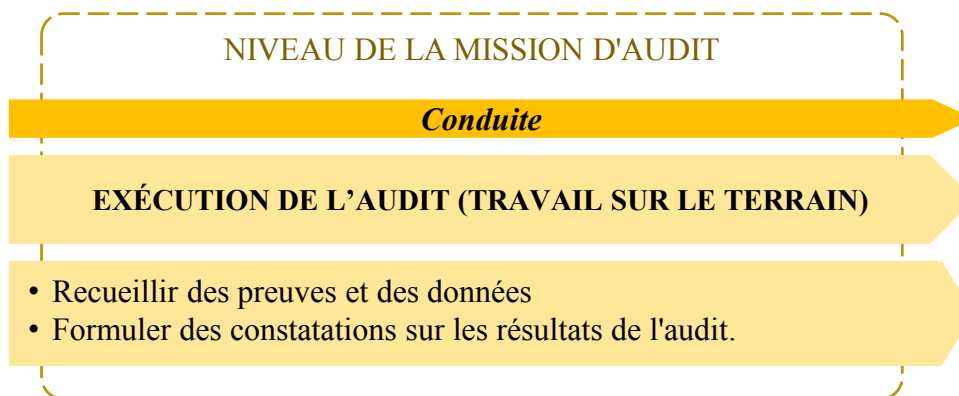


Figure 6.2.4 Activités sous Exécution de l'audit

Exécution d'audit (travail sur le terrain)

(i) Recueillir des éléments probants

Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Des objectifs et des procédures d'audit bien conçus permettent aux auditeurs de collecter efficacement des informations et des données qui deviennent des éléments probants pour étayer l'analyse de la crédibilité du budget. Les auditeurs doivent être attentifs aux problèmes ou faiblesses potentiels dans les informations et les données qu'ils collectent, car cela peut affecter la fiabilité, la validité, le caractère suffisant et la pertinence des éléments probants. L'exercice d'un bon jugement professionnel est particulièrement nécessaire pour évaluer si la quantité et la qualité des éléments probants permettront de tirer des conclusions adéquates ou si d'autres sources de preuves doivent être prises en compte.

(ii) Formuler des constatations sur les résultats de l'audit.

Les résultats de l'audit sont le résultat de la comparaison entre les critères d'audit (« ce qui devrait être ») et la condition (« ce qui est »), l'identification de la cause de tout écart par rapport aux critères (« pourquoi y a-t-il un écart par rapport aux critères »), l'effet d'un tel écart (« quelles sont les conséquences ») et une évaluation des éléments probants disponibles.¹⁵⁶ Lors de l'audit des risques de crédibilité budgétaire d'un programme ou d'une entité, les auditeurs suivent les normes et pratiques d'audit en vigueur pour documenter et analyser les constatations d'audit. Des illustrations provenant de constatations d'audit réelles sont présentées dans le tableau 6.6. (Le chapitre 7 traite également des conclusions de l'audit.)

¹⁵⁶ INTOSAI-IDI, 2021. Manuel de mise en œuvre des ISSAI sur l'audit de performance .

Tableau 6.6. Exemples de constatations d'audit au niveau du programme liée à la crédibilité du budget*

Facteurs de risque	Risques spécifiques	Objectif de l'audit [AP= audit de performance ; AC=audit de conformité ; AF=audit financier]	Constatations réelles de l'ISC associées aux facteurs de risque et aux risques spécifiques
Capacité et procédure de gestion	Incohérences entre les systèmes d'information	[AP] Déterminer dans quelle mesure le programme a atteint ses buts et objectifs. [AP] Déterminer si les fonds du programme ont été utilisés aux fins prévues (distribués aux bénéficiaires prévus).	« La distribution de certains programmes d'aide gouvernementale n'est pas entièrement effectuée en temps opportun, dans le montant requis, [ni] aux bénéficiaires prévus. Les écarts par rapport au plan prévu tel qu'indiqué dans les documents budgétaires nuisent à l'efficacité des programmes d'assistance. »
Calendrier des dépenses	Dépenses non autorisées et dépenses retardées	[AC/AF/AP] Déterminer si le budget alloué au programme a été dépensé/utilisé pendant la période budgétaire.	

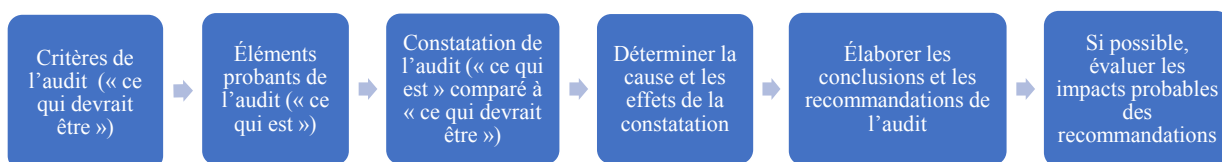
(iii) Relier les résultats pertinents à la performance de l'entité auditée.

Lorsqu'ils effectuent des audits liés à la crédibilité du budget, les auditeurs sont encouragés à relier leurs constatations d'écart budgétaires à la performance du programme ou de l'entité auditée. Le processus d'analyse des éléments probants, d'élaboration de conclusions et de formulation de recommandations par l'auditeur est un outil essentiel pour aborder les domaines dans lesquels les pratiques des programmes/entités présentent

des faiblesses et, par conséquent, où la crédibilité budgétaire est faible. Les directives d'audit de performance de l'ASOSAI suggèrent un processus sur mesure pour relier les preuves, les conclusions et les recommandations.¹⁵⁷ Les auditeurs peuvent adopter ce processus pour les audits de crédibilité budgétaire afin d'informer les utilisateurs du budget, les entités et les parties responsables des opportunités potentielles d'amélioration. (Voir la figure 6.3.)

¹⁵⁷ ASOSAI, 2000. Directives d'audit de performance de l'ASOSAI. <https://www.eurosai.org/en/databases/products/ASOSAI-Performance-Auditing-Guidelines/>

Figure 6.3 Processus générique pour relier les éléments probants, les constatations et les recommandations.



Source: Adopté du manuel d'audit de performance de l'ASOSAI.

Reporting et suivi

Les audits qui examinent les risques de crédibilité budgétaire au niveau du programme/de l'entité doivent respecter les exigences de reporting établies par l'ISC concernée, sur la base de leur cadre juridique et de leurs dispositions institutionnelles. L'objectif de la publication de rapports d'audit, de recommandations d'audit et du suivi des recommandations est de fournir aux entités et aux utilisateurs du budget la possibilité d'améliorer la gestion du budget et des programmes. Le chapitre 7 présente des exemples et des informations pratiques.

6.3. Défis et leçons apprises

Les audits du budget au niveau du programme/de l'entité ont toujours couvert les risques et les éléments importants de l'exécution du budget, mais peu d'ISC relient la crédibilité du budget et les concepts associés aux constatations, conclusions et recommandations de ces audits. L'étude et les discussions lors de l'élaboration de ce manuel ont anticipé des défis importants

mais également des enseignements qui peuvent éclairer les auditeurs sur la manière de faire avancer ce travail.

Principaux défis pour l'évaluation des risques liés à la crédibilité du budget au niveau du programme/de l'entité

a) Mandat et indépendance de l'ISC. Les ISC dotées d'un mandat et d'une indépendance limités peuvent avoir du mal à inclure des audits de crédibilité budgétaire dans leurs travaux, car cela nécessiterait normalement des amendements constitutionnels ou le soutien des parties prenantes pour examiner la crédibilité budgétaire de certains programmes et entités. Les défis liés au mandat et à l'indépendance ont un effet primordial sur d'autres aspects organisationnels d'une ISC, tels que la justification des besoins en ressources et des capacités pour de nouveaux audits spécifiques à un thème, la définition de l'orientation/du champ de l'audit et l'accès aux données, entre autres.

b) Ressources et capacités de l'ISC. Les ISC qui ne connaissent pas le concept de crédibilité

budgétaire peuvent avoir du mal à optimiser leurs ressources humaines et leurs connaissances institutionnelles en la matière, ainsi qu'à développer des stratégies et des outils d'audit pour mener les audits. Les compétences des auditeurs affectent également l'étendue et la qualité du contrôle qu'ils effectuent sur la mise en œuvre des lois et réglementations budgétaires au sein de l'ISC. Les ISC devraient envisager de renforcer leurs capacités en matière d'audit de la crédibilité budgétaire et souligner l'importance de s'appuyer sur les politiques approuvées et les réglementations comme critères d'audit afin de minimiser les variances d'interprétation.

c) Détermination de l'orientation de l'audit (audits de crédibilité budgétaire exclusifs ou intégrés). Les ISC sont généralement confrontées au défi d'avoir trop de programmes et d'entités à auditer dans leur portefeuille. Cela peut rendre encore plus difficile pour les auditeurs de déterminer s'ils doivent concentrer leur audit exclusivement sur la crédibilité budgétaire ou intégrer une perspective de crédibilité budgétaire dans un autre audit. Ce défi pourrait être relevé grâce à des instructions d'audit claires émanant de l'autorité d'audit compétente et/ou en sensibilisant la direction de l'ISC à l'importance d'intégrer la crédibilité budgétaire dans les audits.

d) Accès et qualité des informations et des données. L'audit au niveau du programme/de l'entité nécessite des informations et des données spécifiques, récentes et fiables. L'accès aux informations et aux données d'une entité est lié au mandat et à l'indépendance d'une ISC ainsi qu'aux politiques et au cadre de transparence du pays concerné. Les ISC qui envisagent de mener des audits de crédibilité budgétaire au niveau du programme/de l'entité doivent s'assurer qu'elles ont accès aux informations et aux données dans

un format qui peut être facilement collecté et analysé. En outre, étant donné que la qualité des informations et des données provenant des entités n'est pas toujours garantie, les auditeurs doivent mettre en œuvre des procédures d'audit et des activités de corroboration méthodologiquement solides pour parvenir à des conclusions et recommandations de fiables et de bonne qualité.

e) Changer les priorités politiques. Étant donné que les priorités d'audit émanent des plans d'audit stratégiques de l'ISC, qui sont basés sur des priorités nationales annuelles et des plans à long terme, l'évolution du paysage politique national peut également représenter un défi. La réalisation d'audits de crédibilité budgétaire peut ne pas être un domaine prioritaire sous une administration spécifique. Dans ces circonstances, une ISC pourrait préconiser le renforcement de la crédibilité budgétaire en tant que bonne pratique d'exécution budgétaire parmi les entités publiques.

Leçons tirées de l'expérience des ISC

a) Importance des conclusions liées à la crédibilité du budget. Les conclusions d'audit liées à la crédibilité budgétaire au niveau des entités sont facilement appréciées par le parlement, les médias et le grand public, car ils sont tous parties prenantes des programmes mis en œuvre par les entités. Par exemple, aux Philippines, le Parlement souligne l'importance du rôle de l'ISC pour garantir que les budgets sont utilisés de manière efficace et qu'ils sont dûment comptabilisés.

b) Préconiser l'institutionnalisation des audits de la crédibilité budgétaire au niveau des programmes/entités au sein de l'ISC. Le soutien au niveau institutionnel de la part de la

direction de l'ISC contribue à la qualité des audits, notamment en matière de crédibilité budgétaire. De nombreuses ISC suivent une approche verticale dans leur processus de planification des audits. Cela signifie que la définition des priorités d'audit pour une année donnée repose généralement sur les conseils et les instructions de la direction de l'ISC. Donner la priorité à l'inclusion des évaluations des risques liés à la crédibilité budgétaire au sommet faciliterait l'intégration de la crédibilité budgétaire en tant que domaine à examiner dans le travail d'audit.

c) État de préparation de l'infrastructure des technologies de l'information (TI) des ISC et numérisation des gouvernements. La pandémie a poussé les ISC à renforcer leur infrastructure informatique pour répondre aux exigences de leur travail de contrôle. La disponibilité des ressources informatiques de l'ISC permettra aux auditeurs de collecter des données (numérisées) auprès des entités qu'ils auditent, ainsi que de les traiter et de les analyser dans une configuration de travail à distance. Les ISC devraient effectuer des sauvegardes constantes des données et garantir la flexibilité nécessaire pour permettre aux auditeurs de faire leur travail malgré les changements dans les modalités de travail.

d) Communication et engagement efficaces des parties prenantes. Dans ce type d'audit, les auditeurs bénéficient d'une communication constante avec les entités auditées. Comprendre les parties prenantes et leurs rôles ainsi que leurs attentes et responsabilités peut faciliter la réalisation des audits du budget au niveau des programmes/entités. Dans les ISC ayant une solide pratique d'implication des parties prenantes, en particulier les organisations de la société civile (OSC), les auditeurs peuvent également

envisager d'impliquer ces groupes dans les activités pertinentes du processus d'audit. Les apports et contributions des OSC peuvent être utiles pour rassembler des documents et des informations pertinents, en particulier sur les audits axés sur la mise en œuvre des programmes, car de nombreuses OSC travaillent directement dans les communautés et effectuent un suivi des programmes gouvernementaux. Par exemple, en Argentine, après que leur audit a montré que les fonds publics alloués au contrôle de la maladie débilitante de Chagas étaient insuffisants et n'étaient pas dépensés comme prévu, l'ISC a uni ses forces avec l'OSC, Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ), pour sensibiliser à ce problème. (Pour en savoir plus sur cette collaboration et bien d'autres, consulter le chapitre 7.)

e) Maximiser les ressources de l'ISC. D'une part, comme présenté dans ce manuel, une évaluation des risques de crédibilité budgétaire au niveau du programme/de l'entité peut être intégrée dans un audit dont l'objectif principal est différent. Quoi qu'il en soit, les auditeurs doivent maximiser et personnaliser les outils d'audit disponibles pour s'assurer qu'ils peuvent soutenir leur évaluation de la crédibilité du budget. Les audits de programmes sectoriels spécifiques peuvent nécessiter une expertise technique qui dépasse les capacités collectives de l'équipe. Les ISC devraient encourager le renforcement des capacités techniques au sein de l'organisation (par exemple, analyse de données sur des ensembles de données plus importants, examens techniques des contrats par des ingénieurs civils, etc.) pour soutenir les auditeurs dans leur travail sur la crédibilité budgétaire.

Chapitre 7 : Renforcer la crédibilité budgétaire grâce aux rapports d'audit et au suivi

Pour que le travail d'audit contribue à la crédibilité budgétaire, les ISC doivent produire des résultats d'audit de bonne qualité, des recommandations solides et exploitables, et disposer d'un système de suivi des mesures prises par les entités gouvernementales. À cette fin, le présent chapitre (1) fournit des orientations sur les moyens d'améliorer la formulation des conclusions et des recommandations ; (2) illustre la manière dont le suivi des audits peut permettre de contrôler et stimuler plus efficacement la mise en œuvre des recommandations ; et (3) souligne l'importance pour les ISC de travailler avec les principaux acteurs afin de renforcer l'impact des audits et d'améliorer les conditions de vie des citoyens.

Comme indiqué tout au long de ce manuel, l'auditeur est bien placé pour faire état des cas où les budgets manquent de crédibilité, c'est-à-dire lorsque le gouvernement n'a pas mobilisé ou dépensé ses ressources conformément au plan approuvé. Étant donné le mandat classique des ISC en matière de contrôle de l'exécution du budget, même si les audits externes ne présentent pas explicitement les résultats d'audit en termes de crédibilité budgétaire, les informations qu'ils fournissent peuvent être utilisées pour évaluer le manque de crédibilité et y remédier. D'autre part, comme nous l'avons vu au chapitre 3, en raison du rôle important des ISC dans l'écosystème de la gestion des finances publiques, si le travail d'audit et le suivi sont inefficaces, le risque d'une exécution inefficace du budget s'accroît et, en fin

de compte, la crédibilité du budget s'en trouve amoindrie.

Dans le processus d'audit, le suivi fait référence à l'examen des mesures correctives adoptées par l'entité auditée pour répondre aux constatations de l'audit, ainsi qu'à la mise en œuvre des recommandations de l'ISC. (Voir la figure 1.1 au chapitre 1.) Le suivi est important pour tous les types d'audits (financier, de conformité et de performance) et augmente la valeur d'un audit en renforçant son impact.¹⁵⁸

Cependant, l'impact de l'audit n'est pas une chose que les ISC peuvent réaliser seules. Pour qu'une ISC soit en mesure d'exercer ses fonctions de manière efficace et significative, elle doit rester pertinente aux yeux de ses parties prenantes. Par conséquent, il est indispensable que les ISC identifient les principales parties prenantes et les associent pendant et après le processus d'audit, depuis la planification jusqu'au suivi des recommandations d'audit.¹⁵⁹

7.1. Vers un rapport d'audit de qualité : Formulation des conclusions et des recommandations

Le fait d'axer le travail d'audit sur l'idée de crédibilité budgétaire vise à centrer les objectifs

¹⁵⁸ Voir ISSAI 100, ISSAI 200 et ISSAI 300.

¹⁵⁹ INTOSAI-IDI, 2021. Transparence, redevabilité et inclusivité dans l'utilisation des financements d'urgence pour faire face à la COVID-19 (Audits de conformité coopératifs mondiaux). Guide pratique à l'intention des Institutions supérieures de contrôle (ISC). <https://idi.no/elibrary/professional-sais/tai-audit/1212-tai-practical-guide/file>

d'audit plus directement sur l'amélioration de la gestion des finances publiques (GFP) et de la prestation de services. Quel que soit le mandat de l'ISC ou le type d'audit réalisé, la phase d'exécution du processus d'audit implique l'obtention d'éléments probants appropriés et suffisants pour répondre aux objectifs et aux questions de l'audit. À leur tour, ces résultats d'audit serviront de base à la formulation des recommandations d'audit (le cas échéant).¹⁶⁰

En conséquence, le rapport d'audit doit expliquer pourquoi (causes) et comment (effets) les problèmes identifiés (constatations) affectent la performance de l'entité auditée et comment la résolution de ces causes par des actions correctives spécifiques (recommandations)

peut contribuer à améliorer la gouvernance et/ou la prestation de services. Cela nécessite de se pencher non seulement sur les constatations de l'audit mais aussi, le cas échéant, sur les recommandations formulées pour remédier aux situations déficientes.¹⁶¹

Il est indispensable d'identifier les causes et les effets d'une constatation d'audit pour que l'audit ait un impact. Les résultats peuvent souvent être des symptômes ou des manifestations de problèmes systémiques plus profonds. Le fait d'approfondir la cause sous-jacente ou "cause profonde" d'un constat de déficience permet au auditeur de formuler des recommandations plus appropriées pour y remédier.¹⁶² (Encadré 7.1.)

ENCADRÉ. 7.1. Analyse des causes profondes

L'analyse des causes profondes n'est pas une méthodologie unique, mais plutôt un ensemble d'outils et de techniques qualitatifs et quantitatifs permettant de comprendre pourquoi quelque chose s'est passé ou comment une situation a évolué. Elle permet aux bureaux d'audit d'élaborer des recommandations visant à corriger les causes sous-jacentes des constatations et des manquements signalés.¹⁶³

Par exemple, des questions clés à explorer sont les suivantes :

- Pourquoi ces manquements se produisent-ils ?
- Pourquoi les entités ne sont-elles pas en conformité ?
- Pourquoi les risques ne sont-ils pas gérés ou les résultats escomptés ne sont-ils pas atteints ?
- Pourquoi des stratégies ne sont-elles pas élaborées ?
- Pourquoi les informations nécessaires à la prise de décision ne sont-elles pas disponibles ?

Les éléments de base des constats et des recommandations à traiter dans un rapport d'audit sont les suivants :

- L'observation – notamment les détails de l'irrégularité ou de l'écart,
- La cause fondamentale,
- la justification, le cas échéant, de l'irrégularité ou de l'écart par l'entité auditée¹⁶⁴
- Les mesures correctives qui devraient être prises, et par qui
- L'effet probable de la mise en œuvre de la recommandation.

¹⁶⁰ Certaines ISC, de par leur mandat, ne peuvent pas formuler de recommandations d'audit.

¹⁶¹ INTOSAI P-12, 2019. La valeur et les avantages des institutions supérieures de contrôle des finances publiques – faire une différence dans la vie des citoyens. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdf

¹⁶² Fondation Canadienne pour l'audit et la responsabilisation, 2020. Mieux intégrer l'analyse des causes profondes dans l'audit de performance du secteur public <https://www.caaf-fcar.ca/images/pdfs/research-publications/RootCauseAnalysisFR.pdf>.

¹⁶³ Ibid.

¹⁶⁴ Lakin et Herrera, 2019.

Tableau 7.1. Exemples de constatations d'audit relatives à la crédibilité budgétaire.

SAI	Constat de crédibilité budgétaire	Recommandation(s)	Impact
Indonésie	Un montant important de crédits budgétaires sont reportés et non utilisés	Identifier les programmes/projets/ activités concernés et fournir un plan de rattrapage pour résoudre les effets négatifs de la non utilisation des fonds. Fournir au public des informations suffisantes sur les montants importants reportés et non utilisés.	Davantage de projets sont réalisés. Amélioration de l'indicateur de performance de l'exécution budgétaire ainsi que de l'évaluation de la performance.
Zambie	La politique de gestion de la dette n'est pas alignée sur la stratégie budgétaire à moyen terme	Il devrait y avoir un système pour gérer l'endettement de l'Exécutif, tel que l'approbation de nouvelles dettes par le pouvoir législatif. Le système de gestion de la dette du Ministère des Finances devrait être relié à la Banque Centrale afin de s'assurer que le règlement de la dette est soutenu par les ressources disponibles de la Banque Centrale.	L'interconnexion des systèmes de gestion de la dette entre le Ministère des Finances et la Banque Centrale facilitera l'établissement d'une position claire et complète de la dette du pays et aidera le Ministère des Finances à prendre des décisions coordonnées et avisées sur l'endettement et la gestion de la dette.

Communiquer efficacement sur les constatations et les recommandations

Des enquêtes récentes révèlent que trop de parties prenantes – y compris les entités auditées – ne trouvent pas les rapports d'audit compréhensibles ou accessibles. Rédiger des conclusions et des recommandations d'audit de manière simple et directe est essentiel, mais n'est pas facile.

Les manuels des ISC devraient encourager la rédaction des conclusions en langage clair

afin que toutes les parties prenantes puissent facilement comprendre les principaux résultats des travaux d'audit. De nombreux auditeurs (dont 79% des 38 répondants à l'enquête menée auprès des ISC pour ce manuel) s'appuient sur le manuel d'audit de leur ISC pour obtenir des orientations sur la formulation des recommandations, des conseils sur le style de rédaction, le nombre de recommandations jugées appropriées dans un rapport d'audit et d'autres aspects de l'élaboration de leur rapport d'audit.¹⁶⁵ Certaines ISC qui ont établi des alliances plus fortes avec la société civile font appel aux citoyens pour les conseiller sur la lisibilité de leur rapport. (Voir Encadré 7.2.)

¹⁶⁵ Enquête UNDESA/BIP sur les ISC, 2022.

ENCADRÉ 7.2. La société civile peut contribuer à simplifier les rapports d'audit pour un public plus large

Dans le cadre d'un effort d'innovation, la Commission d'audit des Philippines (COA) a instauré l'audit participatif citoyen (CPA) qui permet aux citoyens et à la COA d'échanger sur leurs aspirations, leurs objectifs et d'autres sujets. La COA et les citoyens collaborent notamment à la simplification et à la communication des rapports d'audit, à la conception d'instruments de collecte de données, à la formulation de politiques, à l'élaboration de didacticiels et de supports d'apprentissage et à la facilitation de la formation.

Source: <https://cpa.coa.gov.ph/> et Comité de renforcement des capacités de l'INTOSAI, 2021. "SAI, and Civil Society Engagement – Good Practices," p. 5 disponible sur https://www.intosaicommunity.net/document/knowledgecenter/CSO_SAI_good_practices_V2.pdf

Les ISC sont plus efficaces si leur travail est connu, lu et compris en dehors de l'organisation. Le respect des principes généraux du modèle SMART¹⁶⁶ - rédaction d'orientations précises, mesurables, réalisables, pertinentes et limitées

– est le meilleur moyen de fournir des conclusions et des recommandations accessibles aux entités auditées et aux acteurs externes, y compris l'Exécutif, le pouvoir législatif, la société civile et les médias.

ENCADRÉ 7.3. Lignes directrices pour la rédaction de conclusions et de recommandations SMART relatives à la crédibilité du budget

Assurez-vous que les conclusions et les recommandations sont simples à lire, claires, logiques et :

PRÉCISES: se concentrer sur une constatation précise dans un contexte précis et indiquer la ou les parties prenantes précises qui sont en mesure de résoudre le problème.

MESURABLES: décrire l'ampleur de l'écart par rapport au plan approuvé et détailler les paramètres de la recommandation visant à y remédier.

RÉALISABLES: les recommandations sont-elles réalistes ? Présenter les recommandations en commençant par le problème le plus important et en progressant vers le moins important, puis en passant des mesures correctives les plus faciles à mettre en œuvre aux plus difficiles, ou à l'ordre des étapes nécessaires à la mise en œuvre. Faire comprendre à l'Exécutif que la mise en œuvre des recommandations permettra de renforcer la viabilité globale de l'administration – et de gagner la confiance du public.

¹⁶⁶ Barbara Adams and Ann Winstead, 2008. Write SMART: Internal auditors can use a specific communication technique to create value-added audit reports, Institute of Internal Auditors, USA.

PERTINENTES : être conscient des avantages que présentent les résultats de l'audit pour l'utilisateur. Cela ne signifie pas qu'il faille faire des compromis sur des résultats qui adhèrent à des pratiques ou des normes acceptables, mais plutôt qu'il faut énoncer les résultats de manière que l'urgence du ton de la rédaction suscite une réponse constructive aux résultats du rapport.

LIMITÉES DANS LE TEMPS : fixer des repères et des délais pour l'obtention de résultats mesurables. Organiser les recommandations et les actions correctives dans une matrice qui comporte un calendrier d'exécution ; cela permettra non seulement d'attirer l'attention sur les recommandations, mais aussi de donner des indications sur la manière dont les résultats doivent être interprétés et utilisés. Fixer clairement des délais afin que l'utilisateur sache si tous les sujets de préoccupation ont été traités dans leur intégralité au cours de la période définie. En outre, un rapport établi en temps utile permet de prendre les mesures rapides et efficaces.

Élaboration du rapport d'audit

Au terme de l'audit, le vérificateur devra déterminer les recommandations à mettre en œuvre, dans quel ordre et à quel moment. En gardant à l'esprit les objectifs de l'audit, le fait de classer les recommandations en fonction de certains critères est un moyen de guider l'entité auditée et d'aider le pouvoir législatif et la société civile à se focaliser sur les aspects de l'audit que l'ISC considère comme les plus urgents – par exemple, les éléments qui conduiront à une GFP plus crédible et à une amélioration de la prestation de services. Étonnamment, seuls 34 % des participants à l'enquête réalisée pour ce manuel ont indiqué qu'ils utilisent des critères spécifiques pour classer leurs recommandations d'audit.¹⁶⁷

Pondérer les priorités: Différents critères peuvent être utilisés pour classer et hiérarchiser les recommandations d'audit:

- Risque (élevé, moyen, faible),
- L'importance associée à l'univers des acteurs concernés (une plus grande importance est accordée aux recommandations qui ont un impact plus important sur un plus grand nombre d'acteurs),
- La temporalité (recommandations pouvant être mises en œuvre à court, moyen ou long terme),
- La nature systémique ou particulière des recommandations (si elles peuvent être mises en œuvre exclusivement par l'entité contrôlée ou nécessitent une gestion conjointe avec d'autres entités).

Encadré 7.4. Le concept de matérialité (ou importance relative) est important lors de la hiérarchisation des conclusions et recommandations d'audit.

- Les constatations sont considérées comme importantes si, individuellement ou globalement, l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influencent des décisions prises sur la base du rapport d'audit.

¹⁶⁷ Enquête UNDESA/BIP sur les ISC, 2022.

- L'importance relative de la question, dans le contexte où elle est examinée, influencera-t-elle les décisions des utilisateurs du rapport, tels que le pouvoir législatif ou exécutif ?
- Outre la valeur monétaire, la matérialité concerne les questions d'importance sociale et politique, de conformité, de transparence, de gouvernance et de reddition de comptes.
- La prise en compte de l'importance relative par l'auditeur relève de son jugement professionnel et est influencée par sa perception des besoins communs d'information des utilisateurs visés.

Source: INTOSAI, 2019. GUID 3910. Les concepts généraux de l'audit de performance. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-3910-Central-Concepts-for-Performance-Auditing.pdf>

Encadré 7.5 De plus en plus, les ISC et la société civile s'unissent pour s'informer mutuellement de leurs priorités.

Au Pérou, les audiences publiques organisées par l'agence nationale d'audit, la CGR, ont permis de cartographier les problèmes importants qui affectent les citoyens. Au cours de la période 2018-2019, plus de 11 000 citoyens se sont exprimés lors de 128 audiences publiques sur des irrégularités dans l'utilisation des biens et des ressources publics. Depuis 2019, de nouveaux ateliers ont permis de former les citoyens qui y prennent part sur le mandat de la CGR et d'améliorer la qualité de la contribution citoyenne.

Le Kenya dispose d'un cadre d'engagement citoyen permettant d'identifier les OSC et les parties prenantes pour son audit de la responsabilité citoyenne (« Citizen accountability audit ») qui, à son tour, alimente le plan annuel d'audit de l'ISC et peut même déboucher sur des audits indépendants.

Au Ghana, l'Audit Service a lancé en 2019 l'application CITIZENEYE, la première application mobile en Afrique qui permet aux citoyens de signaler au contrôleur général les problèmes liés à la prestation de services publics.

Sources : : Marcos Mendiburu, 2020. La participación ciudadana en las entidades fiscalizadoras superiores en América Latina: ¿avance o impasse?, p. 33 <https://accountabilityresearch.org/wp-content/uploads/2020/08/2020-Mendiburu-PANORAMA-mayo2020.pdf> INTOSAI Capacity Building Committee, 2021. SAI, and Civil Society Engagement – Good Practices, p. 3, https://intosaiibc.wpengine.com/wp-content/uploads/2021/06/20210629-Engagement-with-Civil-Society_A-Framework-for-SAIs_CBC_28-June-2021_fnl.pdf

S'entretenir avec l'entité auditée : Idéalement, l'auditeur devra rencontrer les entités auditées pour discuter des résultats de l'audit avant de

remettre son rapport à l'Exécutif (et au public). (Voir l'encadré 7.6 à titre d'exemple)

Encadré 7.6 Concertation avec l'entité auditée pour obtenir les meilleurs résultats – un exemple de l'ISC des Philippines

Avant le bouclage de son rapport d'audit, la Commission d'audit des Philippines (COA) organise une conférence de clôture à des fins de dialogue et de concertation avec l'entité auditée. Cela permet à l'entité auditée et à l'auditeur de clarifier les domaines de constats, d'éliminer les erreurs de communication et de s'assurer que les recommandations sont (a) précises, mesurables, réalisables, pertinentes et limitées dans le temps ; (b) qu'elles s'attaquent à la (aux) cause(s) profonde(s) du problème ou du manquement ; et (c) qu'elles citent clairement les mesures à prendre pour remédier aux manquements constatés.

En outre, les entités auditées sont invitées à élaborer un "plan de mise en œuvre" en concertation avec l'auditeur, afin de s'assurer qu'elles comprennent et acceptent la faisabilité des recommandations de l'audit.

Fixer des délais : La plupart des participants à l'enquête (67 %) ont souligné la nécessité de fixer des délais pour la mise en œuvre des recommandations par l'entité auditée. Certaines ISC ont indiqué avoir fixé les délais à l'avance. Par exemple, pour les audits financiers, la date limite est généralement l'exercice suivant. D'autres la définissent au cas par cas en fonction de la nature (matérialité, urgence et importance) de la recommandation et/ou du type d'audit. Certaines ISC discutent et conviennent de la période de mise en œuvre avec l'entité auditée ; ce dialogue contribue à l'objectif d'impact et de valeur ajoutée. Enfin, même dans les cas où l'ISC ne fixe pas de délai, elle exige de l'entité contrôlée qu'elle fournisse un plan clair indiquant les mesures qu'elle prendra pour garantir la mise en œuvre des recommandations de l'audit.

7.2. Suivi des recommandations d'audit

Bien qu'il soit très important de formuler des recommandations rigoureuses au cours du processus d'audit, le suivi des mesures correctives prises pour restaurer la crédibilité est crucial. La mesure dans laquelle les recommandations sont mises en œuvre par les entités publiques est un indicateur clé de l'impact d'un audit. Pourtant, cela reste le maillon faible du cycle de travail des ISC. Selon le dernier rapport d'inventaire mondial de l'INTOSAI (2020), les ISC déclarent que seulement la moitié de leurs recommandations sont en grande partie ou totalement mises en œuvre.¹⁶⁸

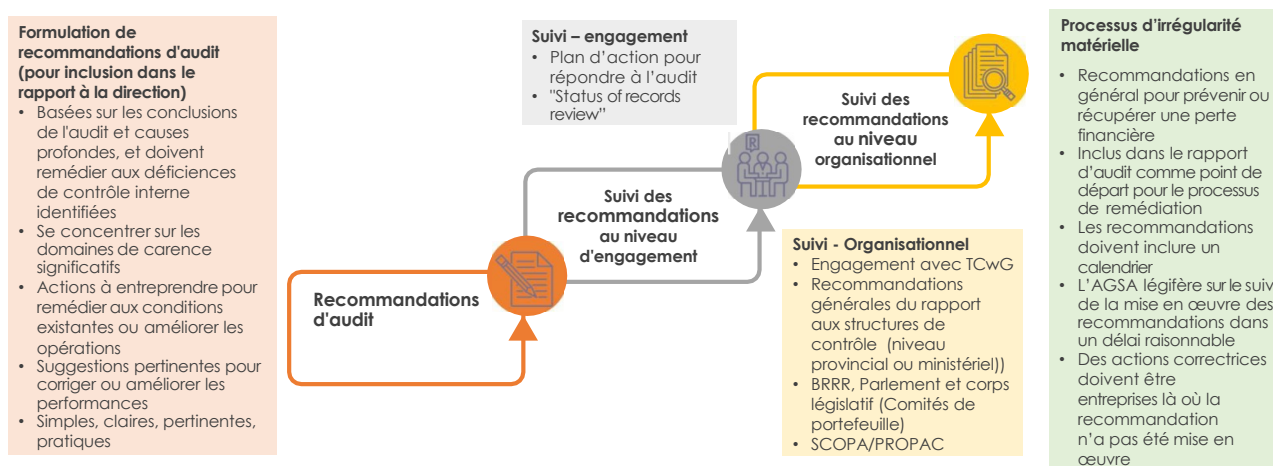
Les ISC doivent systématiquement suivre la manière dont leurs conclusions sont utilisées

¹⁶⁸ Initiative de développement de l'INTOSAI (IDI), 2020. Rapport mondial d'inventaire, Oslo, IDI sur <https://www.idi.no/elibrary/global-sai-stocktaking-reports-and-research/global-sai-stocktaking-report-2020/1476-idi-global-sai-stocktaking-report-2020-v0104/file>

et leurs recommandations mises en œuvre. Un processus de suivi facilite non seulement la mise en œuvre efficace des mesures correctives, mais fournit également un retour d'information précieux

à la fois à l'entité auditée et aux autres parties prenantes (par exemple, la société civile). (Voir la figure 7.1 illustrant l'exemple de l'ISC d'Afrique du Sud).

Figure 7.1 Contrôle et suivi des recommandations d'audit en Afrique du Sud



Source : Contrôleur général de l'Afrique du Sud

Processus: De nombreuses ISC (dont 92% des ISC interrogées dans le cadre de l'enquête UNDESA/IBP 2022) déclarent avoir mis en place une ou plusieurs procédures pour assurer le suivi des recommandations d'audit. Ces systèmes pourraient être mis à profit pour donner suite aux recommandations relatives à la crédibilité budgétaire. D'ores et déjà, 76 % des entités interrogées donnent suite aux recommandations concernant un aspect ou un autre de l'exécution annuelle du budget de l'État.¹⁶⁹

Pour les audits réalisés régulièrement, les processus de suivi peuvent servir de base à l'évaluation des risques et à la prise de décision

lors de la planification des futurs audits (ISSAI 400).¹⁷⁰ Par exemple, l'ISC du Soudan du Sud utilise les recommandations d'un audit comme point de départ pour le suivant. Les recommandations d'audit non mises en œuvre par l'entité auditée sont reportées dans les résultats de l'audit suivant.

Fréquence: En ce qui concerne le calendrier du suivi des recommandations d'audit, certaines ISC ont défini une fréquence régulière (trimestrielle, semestrielle ou annuelle), tandis que d'autres suivent la mise en œuvre des recommandations en fonction de la nature du sujet audité et/ ou du type d'audit (financier, de conformité ou de performance). Plutôt que de respecter un

¹⁶⁹ Enquête UNDESA/IBP sur les ISC, 2022, p. 43.

¹⁷⁰ INTOSAI, 2019. ISSAI 400. Principes de l'audit de conformité, <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-400.pdf>

calendrier précis pour le suivi, l'ISC du Japon suit la mise en œuvre de ses recommandations d'audit de manière continue, jusqu'à ce que les auditeurs considèrent que les mesures correctives ont été correctement mises en œuvre.

Rapports: Les actions de suivi des recommandations d'audit peuvent faire l'objet d'un rapport individuel ou d'un rapport consolidé qui comprend l'analyse de différents sujets ou de différents audits qui, à son tour, peut faire partie du rapport d'audit ou être présenté comme un document distinct (comme c'était le cas pour 57 % des participants à l'enquête réalisée pour ce manuel). Un document séparé sur le suivi est préférable pour les audits de performance. En outre, une performance insuffisante ou insatisfaisante d'une entité auditée peut nécessiter un rapport supplémentaire de l'ISC.¹⁷¹ Cette décision est généralement basée sur la publication par l'ISC ou le législateur d'un rapport au public qui suit les mesures prises par l'Exécutif pour donner suite aux recommandations de l'audit. Dans tous les cas, il est important que l'ISC et le Parlement publient tous les rapports de suivi dans des formats accessibles.

Plans d'action : Certaines ISC, en vertu de leur mandat, ont le pouvoir légal d'exiger du gouvernement, du ministère et des entités contrôlées d'élaborer un plan d'action pour mettre en œuvre les recommandations des rapports d'audit. En général, un plan d'action doit toujours décrire (1) les actions à mettre en œuvre, (2) la partie prenante responsable de leur exécution, (3) les ressources à engager et (4) le délai de mise en œuvre.

Le fait d'encourager les entités contrôlées à élaborer un plan d'action accroît les chances d'aboutir à la mise en œuvre de mesures

correctives. Au minimum, comme décrit dans l'exemple de l'encadré 7.6, un plan d'action constitue un moyen utile permettant à l'entité auditée et à l'auditeur de communiquer entre eux et de s'assurer que l'entité auditée comprend correctement les recommandations.

Incitations: Les ISC s'interrogent sur la manière de créer des incitations pour que les entités contrôlées donnent suite à leurs recommandations. Le gouvernement philippin offre une prime de performance aux agences qui atteignent ou dépassent leurs objectifs de performance¹⁷² ; la conformité avec les recommandations d'audit n'est qu'un critère, mais l'ISC est l'agence de validation qui fournit au gouvernement les informations sur cet aspect. En revanche, dans les pays où l'ISC est de type juridictionnel, une entité peut se voir infliger des amendes ou d'autres sanctions en cas de non-conformité (par exemple, au Brésil). D'autres ISC ont appris que le fait de publier les conclusions et les recommandations d'un audit promptement et de les rendre accessibles permet d'accroître la pression publique et législative sur les entités contrôlées pour qu'elles remédient à leurs insuffisances.

La communication : Là encore, il est important que les ISC communiquent leurs travaux de manière à faciliter le suivi par le législateur (et toutes les autres parties prenantes) sur la base des résultats de l'audit. Dans la plupart des cas, les ISC présentent les résultats de leurs audits au Parlement et lui demandent son avis. Les ISC peuvent également solliciter l'avis du public sur les résultats de leurs audits par le biais d'enquêtes, d'un suivi de la couverture médiatique des audits et en permettant à toutes les parties prenantes de faire part de leurs commentaires sur le site Internet de l'ISC.

¹⁷¹ INTOSAI, 2019. ISSAI 100. Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>

¹⁷² Jose Ramon Albert, Ronald Mendoza, Janet Cuenca, Gina Opiniano, Jennifer Decena-Monje, Michael Pastor, and Mika Muñoz, 2019. Process Evaluation of the Performance-Based Bonus (PBB) Scheme, Philippine Institute for Development Studies. <https://pidswebs.pids.gov.ph/CDN/PUBLICATIONS/pidsdps1915.pdf>

Encadré 7.7. A propos de la communication et de la collaboration avec la société civile – Un exemple de la Sierra Leone

En Sierra Leone, le service d'audit et la société civile collaborent pour simplifier et communiquer les résultats des audits, visiter conjointement les entités auditées avec les parlementaires et assurer le suivi des recommandations d'audit dans les domaines critiques, notamment l'eau, l'assainissement et l'hygiène dans les écoles.

« [Nous avons] mis en place une unité de communication pour traiter directement avec les organisations de la société civile par le biais de réunions publiques, d'émissions de radios et de divers autres moyens. Notre objectif est de les former au fonctionnement du processus d'audit et à l'utilisation de nos rapports pour contrôler les services publics qui leur sont importants », explique Adama Renner, (ancien) contrôleur général adjoint du Service d'Audit. « Si le public ne s'intéresse pas aux résultats de nos audits, ceux-ci ne sont que des rapports rangés sur une étagère. »

Source: <https://internationalbudget.org/stories/sierra-leone-civil-society-teams-with-auditor-to-assure-children-study-in-safe-healthy-schools/>

Il est essentiel de s'assurer que les résultats des audits sont accessibles au public. Les pays dont les rapports d'audit sont accessibles au public sont plus susceptibles de donner suite aux recommandations d'audit et, par conséquent, de s'orienter vers une meilleure performance en matière de crédibilité. En outre, l'élaboration et la

publication de rapports périodiques à l'intention de l'État et du public sur l'avancement et l'impact des recommandations d'audit, y compris des informations sur les bénéfices financiers et autres résultant de l'activité d'audit de l'ISC, constituent une bonne pratique.¹⁷³

Encadré 7.8. La société civile utilise des rapports d'audit pour influencer le changement – un exemple du Sri Lanka

Au Sri Lanka, l'organisation de la société civile Verité Research s'appuie sur les rapports d'audit pour mieux comprendre les dépenses du gouvernement et s'en sert pour demander des comptes au gouvernement. La sous-utilisation du budget national s'est généralisée dans des secteurs critiques tels que la santé, l'éducation, la protection sociale et l'agriculture. Au cours de la période 2011-2017, la tendance du gouvernement à dépenser beaucoup moins que ce qu'il a alloué a été particulièrement prononcée dans l'agriculture (sauf en 2015, année électorale où de nombreux secteurs ont dépensé plus

¹⁷³ IBP, 2021. Enquête sur le Budget Ouvert 2021.

que prévu). Les écarts absolus variaient de 10 à 40 % et compromettaient les services dont dépendait une proportion importante des Sri-Lankais.

L'OSC continue d'examiner les rapports d'audit et d'utiliser les conclusions de l'audit dans ses activités de plaidoyer, notamment lors de la rédaction de notes d'information et de communiqués de presse ou lors de réunions avec des responsables. Le plus remarquable est le tableau de bord des "promesses budgétaires", qui met directement en évidence les insuffisances en matière de crédibilité budgétaire.

Sources: IBP, 2019. Explaining Budget Deviation: A Budget Credibility Snapshot – Sri Lanka at <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/sri-lanka-budget-credibility-snapshot-ibp-2019.pdf>; Verité Research's "Budget Promises" website: <https://www.veriteresearch.org/tag/budget-promises/>

Mesurer l'impact: Dans la mesure du possible, la meilleure façon de mesurer l'impact des recommandations d'audit est de le faire à la fois quantitativement et qualitativement. Une approche purement quantitative détaille généralement le nombre ou le pourcentage de recommandations mises en œuvre, mais n'accorde pas plus de poids aux recommandations les plus importantes et vice versa, et peut donc surestimer

(ou sous-estimer) l'impact global de l'audit. D'autre part, une description purement qualitative de l'impact serait plus utile si elle incluait des données plus granulaires et quantitatives.¹⁷⁴ Dans tous les cas, pour un suivi plus efficace, les ISC devraient créer une base de données pour suivre la mise en œuvre – et l'impact – de leurs recommandations.

Encadré 7.9. Exemples d'impacts positifs d'audits de la performance du système de GFP par les ISC

L'ISC de la Lettonie a indiqué que les audits ont donné lieu à des procédures plus claires et plus équitables pour l'examen des dépenses de base des institutions.

L'ISC de l'Égypte a constaté que les audits avaient permis d'utiliser correctement les fonds publics et d'améliorer la performance du système de gestion des finances publiques en vue d'atteindre les objectifs de développement durable (ODD).

L'ISC d'Irlande a souligné que les audits ont eu un impact sur la modernisation de la comptabilité de l'administration centrale et ont contribué à mettre la documentation budgétaire en conformité avec les normes internationales.

Source: UNDESA/IBP, 2022. Assessing the credibility of government budgets through external audits: Results of a survey to INTOSAI members, disponible à l'adresse https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Report-survey-results-budget-credibility_updated_9May2023.pdf, p. 20

¹⁷⁴ EUROSAI, 2021. Suivi de la mise en œuvre des recommandations d'audit. Guide des meilleures pratiques, publié par le groupe de projet <https://www.eurosa.org/handle/404?-exporturi=/export/sites/eurosa.org/content/documents/2021-02-03-Final-report-for-EUROSAI.pdf>

Suivi électronique : Seuls 29 % des participants à l'enquête auprès des ISC ont indiqué qu'ils utilisaient un système électronique pour suivre la mise en œuvre des recommandations d'audit. Certaines ISC utilisent des systèmes informatiques également pour le contrôle interne et/ou pour fournir des informations au public. Comme indiqué précédemment, la publication

rapide et transparente du rapport d'audit peut inciter les entités à mettre les recommandations en œuvre, puisque leur état d'avancement sera désormais accessible au public. Trois exemples – de la Géorgie, de l'Indonésie et des États-Unis (dans l'encadré 7.10) – indiquent que les systèmes électroniques peuvent permettre d'améliorer de manière significative le suivi de la mise en œuvre.

Encadré 7.10. Trois ISC expliquent comment elles utilisent des outils électroniques à des fins de suivi

L'ISC de Géorgie a mis en place un système électronique qui permet d'intégrer ses rapports d'audit, les résultats de l'audit, les recommandations correspondantes et les plans d'action pour la mise en œuvre des recommandations. Les ISC, les entités auditées et le Parlement ont accès au système. Grâce à son utilisation, le taux de mise en œuvre des recommandations d'audit est passé de 43 % en 2015-2017 à 60 % en 2018-2019. Bien que ce système ne soit pas accessible à la société civile, les données collectées sont présentées dans des rapports au Parlement.

Source: IBP-IDI, 2020 All hands on deck: Harnessing accountability through external public audits, <https://www.idi.no/elibrary/reports/1096-all-hands-on-deck-harnessing-accountability-through-external-public-audits/file>

L'ISC d'Indonésie rappelle formellement à l'entité auditée de prendre les mesures appropriées pour donner suite aux recommandations de l'audit et signale les conséquences de l'absence de mesures appropriées dans les rapports d'audit ultérieurs. Chaque semestre, l'ISC fait également rapport au Président et à l'organe législatif sur l'état d'avancement de la mise en œuvre des recommandations. Le non-respect de l'obligation de donner suite aux recommandations de l'audit est considéré comme une action criminelle.

L'ISC a développé deux systèmes électroniques pour le suivi de la mise en œuvre des recommandations d'audit, y compris celles relatives à la crédibilité budgétaire :

- a. Le SIPTL (système informatique de suivi) est utilisé par l'entité auditée pour fournir des informations et des justificatifs sur les actions de suivi qu'elle a entreprises. Il est également utilisé par les auditeurs pour analyser les informations et les documents fournis et pour déterminer l'état d'avancement des recommandations d'audit.
- b. Le SMP (système de gestion d'audit) est utilisé en interne par les auditeurs pour suivre et rendre compte de l'avancement de la mise en œuvre des recommandations d'audit.

Le GAO américain a mis en place un “action tracker”, tableau de bord de suivi public en ligne qui permet de suivre les progrès ou les régressions des agences fédérales sur la base des recommandations formulées par l’organe de contrôle. Il s’agit d’un outil interactif dans lequel les utilisateurs peuvent filtrer par région et suivre les actions menées par les entités auditées. Pour chaque observation, l’outil indique l’année de son identification et son statut à la date de la dernière mise à jour.

Chaque année, le GAO identifie les possibilités de réduire la fragmentation, les chevauchements et les doubles emplois au sein du gouvernement, ainsi que de réduire les coûts et d’augmenter les recettes du gouvernement fédéral. Dans son rapport annuel de 2022, il énumère les mesures qu’il souhaite que le Congrès et les agences fédérales prennent pour donner suite à ses conclusions. Pour plus d’informations, consulter www.gao.gov.

7.3. Mobiliser les parties prenantes pour un impact maximal

La communication avec les parties prenantes est un aspect essentiel du travail des ISC, à la fois pour mieux faire comprendre les conclusions et les recommandations de l’ISC et pour favoriser la collaboration autour des actions visant à renforcer l’impact de l’audit.¹⁷⁵ Outre les entités auditées, les parties prenantes des ISC incluent les suivantes :

- Le Parlement
- L’Exécutif
- La société civile
- Le grand public
- Le pouvoir judiciaire
- Les médias
- Les partenaires de développement, les universitaires et les organismes professionnels

L’instauration et le maintien de bonnes relations de travail avec ces parties prenantes permettront

généralement d’améliorer les chances de réussite de l’impact de l’audit et, surtout, de faire des progrès dans la réalisation des ODD. Nous nous attarderons ici sur le premier aspect.

Le Parlement est l’une des parties prenantes externes les plus importantes pour une ISC, à la fois en terme général et en termes de renforcement de la crédibilité, puisqu’il a le pouvoir de demander des comptes à l’Exécutif sur l’utilisation des fonds publics. La capacité du Parlement à se mobiliser et à utiliser les produits de l’ISC est essentielle pour l’efficacité de l’ISC.

L’examen du Parlement et son suivi des recommandations d’audit varient d’un pays à l’autre. Dans certains cas, l’organe législatif joue un rôle actif dans la promotion des mesures correctives, notamment en demandant des plans d’amélioration (par exemple, aux Pays-Bas) ou en utilisant le pourcentage de recommandations d’audit mises en œuvre comme l’une des bases de l’examen et de l’approbation du projet de budget (par exemple, aux Philippines). Dans

¹⁷⁵ INTOSAI, 2016. Cadre de mesure de la performance des institutions supérieures de contrôle. <https://www.idi.no/elibrary/well-governed-sais/sai-pmf/426-sai-pmf-2016-english/file>

d'autres cas, l'ISC et l'organe législatif assurent la liaison avec d'autres institutions en charge de la reddition de comptes et dotées de pouvoirs coercitifs (par exemple, au Sud-Soudan). En Nouvelle-Zélande, l'ISC joue un rôle consultatif informel auprès du parlement dans l'examen de la performance des entités publiques.¹⁷⁶ A contrario, dans d'autres pays, les parlements ne peuvent pas donner suite suffisamment (voire pas du tout) aux recommandations de l'ISC en raison de dissensions ou d'impasses politiques, ou en raison d'autres aspects ou inefficacités de leurs processus.

Selon une récente enquête mondiale de l'INTOSAI, la réponse de l'Exécutif, ou plutôt son absence, est l'obstacle le plus fréquemment signalé à la mise en œuvre des recommandations d'audit.¹⁷⁷ Dans de nombreux cas, cette situation est due à la faiblesse des relations avec l'Exécutif ou au fait que l'ISC ne s'adresse pas à l'Exécutif pour obtenir un retour d'information sur l'état d'avancement des recommandations d'audit ou des preuves de leur mise en œuvre. Toutefois, dans d'autres pays (comme le Brésil), l'envoi d'une recommandation à l'Exécutif, en lui demandant de soumettre une proposition au législateur, constitue un moyen efficace d'attirer l'attention du législateur sur une question.

La société civile est un acteur de plus en plus important pour les ISC, mais souvent sous-utilisé. Alors qu'elle était auparavant exclue des délibérations sur la gestion des finances publiques, ces dernières décennies, de nombreux gouvernements ont commencé à reconnaître que la société civile peut et doit être incluse dans les discussions budgétaires et qu'elle peut être une source d'aide précieuse au cours du processus d'audit.

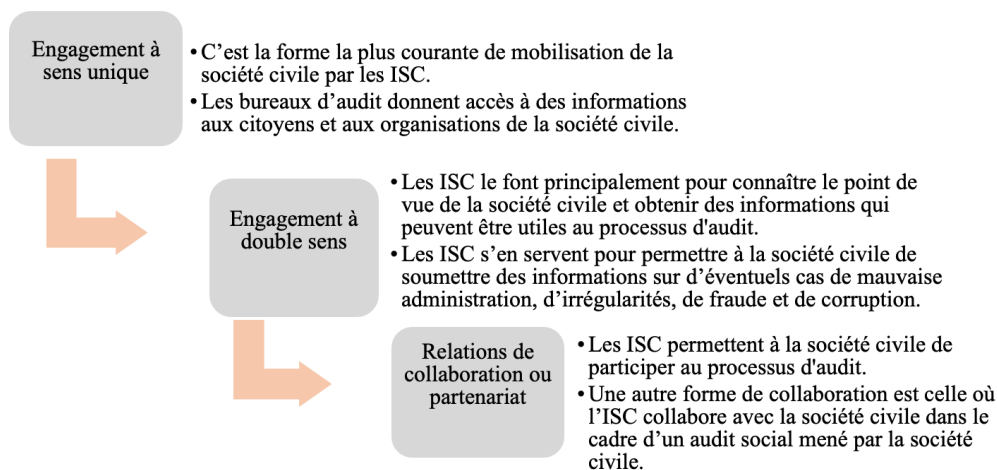
La participation publique au suivi des recommandations d'audit est souvent essentielle, car la société civile peut exercer une pression sur l'Exécutif et le pouvoir législatif pour la mise en œuvre des recommandations d'audit.¹⁷⁸ (Voir les encadrés 7.11 à 7.14 à titre d'exemples.) Néanmoins, les résultats de l'enquête confirment ce qui a déjà été identifié dans l'OBS 2021 : les opportunités de collaboration publique dans le cadre du travail des ISC sont encore plus fréquentes au cours de la phase de planification d'un audit. L'implication des OSC diminue au fur et à mesure que les phases du processus d'audit progressent – 10 % seulement des ISC répondantes indiquent y recourir au stade du suivi des recommandations.

¹⁷⁶ Enquête UNDESA/IBP sur les ISC, 2022, p. 41.

¹⁷⁷ INTOSAI-IDI, 2020. Rapport mondial d'inventaire

¹⁷⁸ OCDE, 2001. Participación ciudadana. Manual de la OCDE sobre información, consulta y participación en la elaboración de políticas públicas. https://www.socioeco.org/bdf_fiche-outil-88_en.html; Vivek Ramkumar and Warren Krafchik, 2005. The Role of Civil Society Organizations in Auditing and Public Finance Management, IBP. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/The-Role-of-Civil-Society-Organizations-in-Auditing-and-Public-Finance-Management1.pdf>

Figure 7.2 Des formes de plus en plus riches de collaboration entre les ISC et la société civile



Source: Élaboration propre basée sur des documents de l'INTOSAI-CBC¹⁷⁹ (2021) et de la CAAF¹⁸⁰ (2020).

Interrogés sur la participation des OSC aux audits liés aux aspects budgétaires, 61 % des répondants dans le cadre de l'enquête réalisée pour ce manuel ont indiqué que cela ne se produisait pas. Lorsque c'est le cas, la participation de la société civile se fait surtout dans le cadre des audits de performance (37 % des répondants), mais reste très limitée dans le cadre des audits financiers

(8 % seulement des entités répondantes). Néanmoins, dans certains pays, l'étroite collaboration entre ISC et OSC dans le processus d'audit, notamment dans le suivi, a permis de réaliser des progrès impressionnants dans l'amélioration de la crédibilité budgétaire. (Voir les exemples dans les encadrés 7.11 à 7.14).

Encadré 7.11. La collaboration entre ISC et OSC en Argentine a permis d'améliorer les résultats du secteur de la santé

En 2012 puis en 2018, le vérificateur général de la nation (AGN) a réalisé des audits de performance du programme gouvernemental de prévention et de lutte contre la maladie de Chagas (une infection due à un parasite qui touche 1,5 million de personnes, pour la plupart de condition modeste). En 2018, l'AGN a constaté que les fonds alloués étaient à la fois insuffisants et non dépensés comme prévu. En outre,

¹⁷⁹ INTOSAI-CBC, 2021. Engagement with civil society. A framework for SAIs. https://www.intosai-cbc.org/wp-content/uploads/2021/06/20210629-Engagement-with-Civil-Society-A-Framework-for-SAIs_CBC_28-June-2021_fnl.pdf

¹⁸⁰ Fondation Canadienne pour l'audit et la responsabilisation, 2020.

le personnel était limité et la coordination avec les provinces était faible. L'AGN a appelé à la mise en œuvre de la loi sur la prévention et la lutte contre la maladie de Chagas et à des investissements publics suffisants pour lutter contre cette maladie.

En juin 2019, l'organisation de la société civile, Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ), a rencontré l'AGN pour discuter du rapport 2018. L'ACIJ a recommandé une contribution plus conséquente de la société civile pour contribuer à la sensibilisation sur la maladie de Chagas. La rencontre a encouragé l'AGN à continuer à assurer le suivi du financement du programme. Dans le cadre de sa stratégie, l'ISC a envoyé son rapport à la Commission de la famille, de l'enfance et de la jeunesse, tandis que l'ACIJ a formé des membres individuels de la Commission pour les encourager à examiner les dépenses consacrées à la maladie de Chagas, noué des alliances avec des professionnels de santé et des familles touchées, et a noué contact avec les ministères compétents.

En conséquence, en août 2020, le ministère de la santé a entamé un processus de réglementation de la loi sur la prévention et la lutte contre la maladie de Chagas. En octobre 2020, le projet de budget annuel prévoyait le financement le plus élevé depuis 10 ans pour la lutte contre la maladie de Chagas. Le gouvernement a également lancé l'ouverture de 18 bureaux régionaux pour la lutte contre la maladie de Chagas. En outre, le gouvernement a collaboré avec l'ACIJ au sein d'un groupe de travail transdisciplinaire chargé de la communication et de la sensibilisation sur la maladie de Chagas. L'ACIJ et ses alliés ont élaboré des supports de sensibilisation destinés à être vulgarisés sur les chaînes de télévision nationales et continuent d'assurer le suivi des dépenses et des résultats en matière de prévention, de diagnostic et de traitement de la maladie de Chagas. Le ministère de la santé et le ministère de l'éducation sont désormais légalement responsables de la production de supports pédagogiques sur la maladie de Chagas, qui seront distribués du niveau préscolaire au niveau universitaire.

Grâce au travail de l'ACIJ et de ses alliés, en 2022, le Président argentin a promulgué un nouveau règlement pour faciliter la mise en œuvre de la loi, et le ministère de la santé a lancé le programme national de lutte contre la maladie de Chagas. Tous ces importants développements avaient fait l'objet de recommandations dans le rapport de l'AGN de 2018.

Sources: Chagas. Une problématique actuelle, une dette impayée. Responsabilité de l'État dans les maladies endémiques négligées. <https://acij.org.ar/chagas-una-problemativa-vigente-una-deuda-pendiente-la-responsabilidad-estatal-en-las-enfermedades-endemicas-desatendidas/> and <https://proyecto-chagas.acij.org.ar/>

Encadré 7.12. L'ISC du Ghana collabore avec la société civile pour renforcer l'impact des audits

Au Ghana, le Service d'Audit adhère depuis longtemps à la valeur de la collaboration avec les parties prenantes, notamment la société civile, afin d'améliorer l'impact des audits.

Quelques exemples:

1. En 2017, la société civile a saisi la justice et obtenu un arrêt permettant à l'ISC de recouvrer environ 12 millions de dollars de fonds détournés.
2. Plus récemment, l'organisation de la société civile SEND GHANA et le Service d'Audit ont collaboré pour lutter contre les irrégularités financières flagrantes et la mauvaise gestion du programme phare d'alimentation scolaire (SFP), un service essentiel qui concerne 3,3 millions d'élèves. SEND Ghana s'est fait l'écho des conclusions et des recommandations du rapport d'audit en les diffusant à la radio, dans les journaux et dans les médias sociaux, et a mené des recherches complémentaires sur les contrats de restauration du SFP afin d'évaluer leur conformité avec les normes de passation des marchés. En outre, ils ont réuni divers acteurs aux niveaux national, régional et local, notamment le secrétariat du programme d'alimentation scolaire du Ghana, le ministère de l'alimentation et de l'agriculture, des représentants du service de l'éducation du Ghana, des responsables des assemblées de district, des traiteurs, des comités de gestion des écoles, des coordinateurs de programmes d'éducation à la santé dans les écoles, parmi d'autres.

Les acteurs concernés ont convenu de mettre en œuvre des mesures visant à résoudre les principaux problèmes liés au programme alimentaire spécial, notamment les processus de passation et d'attribution des marchés, le paiement des traiteurs dans les délais impartis et l'approvisionnement des élèves en denrées alimentaires de meilleure qualité. Début décembre 2021, la Ministre du Genre, de l'Enfance et de la Protection Sociale a assuré que les arriérés restants dus aux traiteurs du SFP seraient bientôt réglés et qu'un système de gestion de l'information serait mis en place pour garantir une prestation de services efficace et efficiente à toutes les écoles bénéficiaires ainsi qu'aux traiteurs.

Les consultations menées par la société civile – auprès de plus de 400 représentants d'autorités traditionnelles, de femmes et d'adolescentes, de personnes handicapées et de leaders d'opinion sur leurs priorités dans le domaine social – ont conduit à l'inclusion du programme d'alimentation scolaire en tant que priorité pour la crédibilité budgétaire dans les manifestes citoyens présentés aux partis politiques avant les élections nationales.

La société civile ghanéenne continue de défendre l'indépendance du Service d'Audit, de se mobiliser à ses côtés pour identifier les sujets d'audit et de plaider en faveur de la publication rapide et de l'utilisation des rapports d'audit.

Sources: <https://internationalbudget.org/sai-cso-collaboration/>; <https://newsghana.com.gh/lets-de-politicise-recruitment-of-gsfp-caterers/>; <https://allafrica.com/stories/202112170205.html>; <https://thebftonline.com/2021/12/16/school-feeding-grant-still-gh%C2%A21-per-plate/>

Encadré 7.13. L'ISC de Colombie et les OSC collaborent dans le cadre d'une pratique d'audits articulés

En Colombie, l'audit articulé (AA) est une pratique de contrôle budgétaire participatif par laquelle les OSC ayant une connaissance approfondie de l'entité auditée appuient le processus d'audit du contrôleur général de la République de Colombie (CGR). En substance, l'action de contrôle social menée par les OSC s'articule avec les processus de contrôle budgétaire menés par le CGR.

Le CGR et les OSC mettent leurs priorités sur la table et mettent conjointement en place des mécanismes de suivi. L'articulation entre les OSC et le CGR se fait par le biais d'au moins deux réunions. La première a lieu pendant la phase de planification de l'AA, au cours de laquelle l'OSC fait des contributions qui sont validées par le groupe d'audit. L'autre réunion se tient à la fin du processus où le rapport d'audit final est présenté et partagé. Des réunions d'information peuvent également être programmées pendant la période d'exécution de l'audit à la demande des citoyens. Si nécessaire, les OSC peuvent également contribuer au processus de collecte d'informations relatives à l'objet de l'AA. L'OSC donne le point de vue des citoyens sur les travaux de l'entité auditée afin que les auditeurs puissent l'intégrer dans leurs analyses financières, de conformité ou de performance.

Source: Marcos Mendiburu, 2020. La participación ciudadana en las entidades fiscalizadoras superiores en América Latina: ¿avance o impasse?, p. 43-44 <https://www.rendiciondecuentas.org.mx/wp-content/uploads/2020/05/PANORAMA-mayo2020.pdf>

Encadré 7.14. L'ISC du Népal formalise un processus de collaboration avec les OSC

Au Népal, le Bureau du vérificateur général a commencé à organiser des tables rondes avec les OSC en 2013 et a formalisé le processus en élaborant une ligne directrice sur l'engagement des OSC et en l'alignant sur le plan stratégique quinquennal de l'ISC. L'ISC a identifié plusieurs domaines dans lesquels les OSC peuvent apporter des contributions significatives. La phase de planification de l'audit est l'un de ces domaines-clés. Elle permet de recueillir les contributions des OSC sur les domaines importants pour les audits de performance et les domaines de risques liés aux audits financiers. L'ISC profite également de ses relations avec les OSC pour recueillir des informations et des éléments probants sur la crédibilité budgétaire, c'est-à-dire l'utilisation des ressources, l'impact des programmes et la prestation de services.

Source: Comité de renforcement des capacités de l'INTOSAI, 2021. SAI and Civil Society Engagement – Good Practices, p. 4 https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2021/06/20210629-Engagement-with-Civil-Society_A-Framework-for-SAIs_CBC_28-June-2021_fnl.pdf

La collaboration toujours plus fructueuse entre les ISC et la société civile au cours des différentes phases initiales du processus budgétaire (dont les exemples sont repris tout au long de ce manuel) laisse présager une interaction constructive plus forte au cours des phases de suivi et de contrôle du processus d'audit.

7.4. En conclusion

Un suivi efficace est indispensable pour garantir la mise en œuvre des recommandations d'audit et améliorer la crédibilité budgétaire. Cela dépend de nombreux facteurs, notamment :

- **Des recommandations de qualité** : sont-elles bien définies, claires, précises et réalisables ?
- **Collaboration productive entre l'ISC et l'entité auditée** : plus les échanges entre les deux parties sont nombreux, plus la mise en œuvre a de chances de réussir. Il est essentiel de rencontrer l'entité auditée avant la publication du rapport d'audit, de veiller à ce que l'entité auditée rédige un plan d'action afin que l'ISC et l'entité auditée puissent suivre

les réalisations, et/ou de fixer des délais pour la mise en œuvre afin de faire avancer les choses.

- **Il est essentiel de collaborer avec le pouvoir législatif, le pouvoir exécutif, la société civile et d'autres acteurs** pour obtenir un soutien en matière de suivi et d'incitation à l'action. Pour obtenir un impact maximal, il faut faire équipe avec les autres. L'annexe 7.1 présente un exemple de liste des types d'actions que l'ISC peut entreprendre, la plupart d'entre elles avec d'autres parties prenantes, non seulement au stade du suivi mais aussi à des stades initiaux du processus d'audit, afin de mettre l'accent sur la crédibilité budgétaire et, en fin de compte, de la renforcer.

Un bon travail d'audit se traduira par une amélioration de la gouvernance et de la prestation de services. La qualité et la communication consciencieuse des conclusions et des recommandations, le suivi productif auprès des entités auditées et l'engagement réfléchi auprès des parties prenantes concernées sont autant d'éléments qui permettront d'y parvenir.

Bibliographie

Acemoglu, Daron; James Robinson (2012) Why Nations Fail: The Origins of Power, Prosperity and Poverty (1st). 1st ed. New York: Crown, 529. <https://scholar.harvard.edu/jrobinson/publications/why-nations-fail-origins-power-prosperity-and-poverty>

Adams, Barbara; Ann Winstead (2008) Write SMART: Internal auditors can use a specific communication technique to create value-added audit reports, Institute of Internal Auditors, USA. <https://go.gale.com/ps/i.do?p=AONE&u=googlescholar&id=GALE|A178351542&v=2.1&it=r&sid=AONE&asid=cc4526b4>

AFROSAI-E (2013) PAS Guideline 1: Selecting Performance Audit Topics. <https://afrosai-e.org.za/2013/04/19/pas-guideline-1-selecting-performance-audit-topics-2013/>

AFROSAI-E (2022) Public financial management transversal risk report 2022. <https://afrosai-e.org.za/2022/07/25/pfm-transversal-risk-report-2022/>

Albert, Jose Ramon; Ronald Mendoza, Janet Cuenca, Gina Opiniano, Jennifer Decena-Monje, Michael Pastor, Mika Muñoz (2019) Process Evaluation of the Performance-Based Bonus (PBB) Scheme, Philippine Institute for Development Studies. <https://pidswebs.pids.gov.ph/CDN/PUBLICATIONS/pidsdps1915.pdf>

Allen, Richard; Yasemin Hurcan, Peter Murphy, Maximilien Queyranne, and Sami Yläoutinen (2015) The Evolving Functions and Organization of Finance Ministries, IMF Working Paper. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15232.pdf>

Andrews, Matt; Marco Cangiano, Neil Cole, Paolo de Renzio, Philipp Krause, and Renaud Seligmann (2014) "This is PFM," Center for International Development, Working Paper No. 285, Harvard University. <https://www.hks.harvard.edu/centers/cid/publications/faculty-working-papers/pfm>

Arthur, Vivian; Patience Anaadem (2021) "Ghana: GSFP Should Be Apolitical – NGO" in All Africa <https://allafrica.com/stories/202112170205.html>

Asian Development Bank (1999) Managing Government Expenditure, <https://www.adb.org/publications/managing-government-expenditure>

Asman, Jennifer, Claire Schouten, Sally Torbert, Nik Mandalia (2022) "How to Maintain Progress on Implementing the SDGs" IMF blog. <https://blog-pfm.imf.org/en/pfmblog/2022/10/how-to-maintain-progress-on-implementing-the-sdgs>

ASOSAI (2000) ASOSAI Performance Auditing Guidelines. <https://www.eurosai.org/en/databases/products/ASOSAI-Performance-Auditing-Guidelines/>

Atiku, Samuel and Jason Lakin (2019) "That's incredible! The contours of budget credibility in Nigeria" Washington DC, IBP, <https://internationalbudget.org/publications/the-contours-of-budget-credibility-in-nigeria/>

Australian Government, Department of Finance (n.d.) The Budget Process <https://www.finance.gov.au/government/federal-budget/budget-process>

Bailey, Pam (2020) "Finally, the time is ripe for SAI-civil society collaboration" IBP <https://internationalbudget.org/sai-cso-collaboration/>

Bajpai, Rajni and C. Bernard Myers. (2020) Enhancing Government Effectiveness and Transparency: The Fight Against Corruption (English). Washington, D.C.: World Bank Group. <https://www.worldbank.org/en/topic/governance/publication/enhancing-government-effectiveness-and-transparency-the-fight-against-corruption>

Bilmes, Linda J. (2018) "The Fiscal Opacity Cycle: How America Hid the Costs of the Wars in Iraq and Afghanistan." Toward A Just Society: Joseph Stiglitz and Twenty-First Century Economics. Ed. Martin Guzman. Columbia University Press, 457-478.

CABRI, AFROSAI, and ATAF (2010) "A status report on good financial governance in Africa," Pretoria, https://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Generic-Documents/Annual_Meetings/2013_AM_Interpreter_Working_Documents/27%20Mai%20CABRI%20Status%20Report%20on%20GFG%20Web%20Version%20English_01.pdf

Canada, Office of the Auditor General (2020) Follow-up Audit on the Implementation of the Office of the Auditor General of Canada Recommendations on Payroll Management. <https://www.publicsafety.gc.ca/cnt/rsrscs/pblctns/2020-foag-pm/index-en.aspx>

Canadian Audit and Accountability Foundation (2020) Better integrating root cause analysis into Public Sector Performance Auditing. Second edition. <https://www.caaf-fcar.ca/images/pdfs/research-publications/RootCauseAnalysisEN.pdf>

Cangiano, Marco (2017) "What is Public Financial Management?" https://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Comunicazione/Workshop-e-convegni/Seminario_2017-02-6_8/01_-_What_is_PFM_-_Cangiano.pdf

Davoodi, Hamid, Paul Elger, Alexandra Fotiou, Daniel Garcia-Macia, Andresa Lagerborg, Raphael Lam, and Sharanya Pillai. (2022) "Fiscal Councils Dataset: The 2021 Update," IMF, Washington, D.C. <https://www.imf.org/en/Data/Fiscal/fiscal-council-dataset>

de Renzio, Paolo (2009), "Taking Stock: What do PEFA Assessments tell us about PFM systems across countries?" Working Paper 302, Overseas Development Institute, May, London, UK. <https://www.files.ethz.ch/isn/101200/wp302.pdf>

de Renzio, Paolo; Jason Lakin, and Chloe Cho (2019) Budget Credibility Across Countries: How Deviations are Affecting Spending on Social Priorities. IBP. <https://internationalbudget.org/publications/budget-credibility-across-countries/>

de Renzio, Paulo; Jason Lakin. (2019) Reframing Public Finance: Promoting Justice, Democracy, and Human Rights in Government Budgets. IBP. <https://internationalbudget.org/publications/reframing-public-finance-promoting-justice-democracy-human-rights-in-government-budgets/>

de Renzio, Paulo; Chloe Cho (2020) Exploring the determinants of budget credibility. IBP. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/determinants-of-budget-credibility-june-2020.pdf>

Economic Times, The (2021) "What is off Budget financing and why everyone wants to know about it this time" <https://economictimes.indiatimes.com/news/economy/finance/what-is-off-budget-financing-and-why-everyone-wants-to-know-about-it-this-time/what-is-it/slideshow/80478104.cms>

EUROSAI (2017) A Roadmap for Reaching Supreme Audit Institution Communication Goals <https://www.euroesai.org/handle404?exporturi=/export/sites/euroesai/content/documents/strategic-plan/goal-team-1/Roadmap-for-Reaching-SAI-Communication-Goals.pdf>

EUROSAI (2021) Follow-up of the implementation of audit recommendations. Best practices guide, issued by the project group <https://www.euroesai.org/handle404?exporturi=/export/sites/euroesai/content/documents/2021-02-03-Final-report-for-EUROSAI.pdf>

Frentz, Rémi. (2022 unpublished), Supreme Audit Institutions and Budget Credibility in Francophone Countries.

Friedman, Joel. (2006) A Guide to Tax Work for NGOs. IBP. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/A-Guide-to-Tax-Work-for-NGOs.pdf>

Gideon, Ianna Jato (2015) "Budget Implementation and Governance in Nigeria" Journal of Public Administration, <https://www.globalacademicgroup.com/journals/academic%20discourse/BUDGET%20IMPLEMENTATION%20AND%20GOVERNANCE%20IN%20NIGERIA.pdf>

GNA (2021) "Let's de-politicise recruitment of GSFP caterers" in News Ghana <https://newsghana.com.gh/lets-de-politicise-recruitment-of-gsfp-caterers/>

Guerrero, Juan Pablo; Aura Martinez, Luis Palacios, Diana Quiroga, Mauricio Ruiz (2022) Budget trackers and fiscal transparency, GIFT and UNDP. <https://www.jointsdgfund.org/sites/default/files/2022-11/Budget%20Trackers%20and%20Fiscal%20Transparency%20%282022.11.02%29%20v6%20ENG.pdf>

Guillán Montero, Aránzazu. (2021) "Upholding commitments. How supreme audit institutions can strengthen budget credibility through external audits," Washington DC, IBP. <https://internationalbudget.org/publications/upholding-commitments-how-supreme-audit-institutions-can-strengthen-budget-credibility-through-external-audits/>

Herrera Gutierrez, Arturo (2015) "What are we talking about when we talk about "subnational" governments?" World Bank blog. <https://blogs.worldbank.org/governance/what-are-we-talking-about-when-we-talk-about-subnational-governments>

IBP – INTOSAI-IDI (2020) All Hands on Deck. Harnessing accountability through external public audits: An assessment of national oversight systems. <https://internationalbudget.org/publications/all-hands-on-deck-harnessing-accountability-through-external-public-audits/>

IBP (n.d.) Fact sheet on budget credibility

IBP (2019) Explaining Budget Deviation: A Budget Credibility Snapshot: Sri Lanka <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/sri-lanka-budget-credibility-snapshot-ibp-2019.pdf>

IBP (2021) Open Budget Survey 2021. <https://internationalbudget.org/open-budget-survey-2021/>

IBP (2021) Managing COVID funds. The accountability gap, Washington DC, IBP. https://internationalbudget.org/covid/wp-content/uploads/2021/05/Report_English-2.pdf

IBP (2022) "Budget credibility and the Sustainable Development Goals" <https://internationalbudget.org/publications/connecting-budget-credibility-to-the-sustainable-development-goals/>

IFAC-CIPFA (2021) International Public Sector Financial Accountability Index: 2021 Status Report <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/IFAC-CIPFA-International-Public-Sector-Accountability-Index.pdf>

IMF (1999) Guidelines for Public Expenditure Management—Section 3—Budget Preparation. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/extend/guide3.htm>

IMF (2014) Government Finance Statistics Manual <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>

IMF (2019) The Fiscal Transparency Code. <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/Code2019.pdf>

IMF (2021) Fiscal Monitor Database of Country Fiscal Measures in Response to the COVID-19 Pandemic <https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19/Fiscal-Policies-Database-in-Response-to-COVID-19>

IMF (2022) World Economic Outlook Update: Gloomy and More Uncertain <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2022/07/26/world-economic-outlook-update-july-2022>

IMF (n.d.) Guidelines for Public Expenditure Management—Section 4—Budget Execution. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/extend/guide4.htm>

INTOSAI (2004) Performance Audit Guidelines: ISSAI 3000-3100. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience <https://www.auditorgeneral.gov.tt/sites/default/files/Performance%20Audit%20Guidelines.pdf>

INTOSAI (2016) Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework. <https://www.idi.no/elibrary/well-governed-sais/sai-pmf/426-sai-pmf-2016-english/file>

INTOSAI (2019) GUID 3910. Central Concepts for Performance Auditing, <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-3910-Central-Concepts-for-Performance-Auditing.pdf>

INTOSAI (2019) GUID 3920. The Performance Auditing Process. Available at: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-3920-The-Performance-Auditing-Process.pdf>

INTOSAI (2019) INTOSAI P-12 The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions. Making a difference to the lives of citizens. <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens/>

INTOSAI (2019) ISSAI 100. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>

INTOSAI (2019) ISSAI 400. Compliance Audit Principles. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_400/ISSAI_400_en_2019.pdf

INTOSAI P-1: The Lima Declaration <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>

INTOSAI P-10: The Mexico Declaration on SAI Independence https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_10_en_2019.pdf

INTOSAI Russia (n.d.) Strategic Audit <https://intosairussia.org/news-media/news/best-practice-cases-of-strategic-approach-to-public-auditing.html>

INTOSAI-CBC (2021) Engagement with civil society. A framework for SAIs. <https://www.intosaicbc.org/sai-civil-society-engagement-framework-now-available/>

INTOSAI-CBC (2021) SAI and Civil Society Engagement – Good Practices https://www.intosaicommunity.net/document/knowledgecenter/CSO_SAI_good_practices_V1.pdf

INTOSAI-IDI (2017) Guidance on Supreme Audit Institutions' engagement with stakeholders. <https://www.idi.no/elibrary/cdp/sais-engaging-with-stakeholders-programme/697-idi-sais-engaging-with-stakeholders-guide>

INTOSAI-IDI (2018) Compliance Audit ISSAI Implementation Handbook <https://www.idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/803-compliance-audit-issai-implementation-handbook-version-0-english/file>

INTOSAI-IDI (2020) Financial Audit ISSAI Implementation Handbook <https://idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/1118-financial-audit-issai-implementation-handbook-version-1-english-light-touch-review-2020/file>

INTOSAI-IDI (2020) Global SAI. Stocktaking report 2020. <https://www.idi.no/news/gsr2020-report>

INTOSAI-IDI (2020) Strategic management handbook for Supreme Audit Institutions. <https://www.idi.no/news/well-governed-sais/sai-strategic-management-handbook-version-1>

INTOSAI-IDI (2021) Audit of Transparency, Accountability, and Inclusiveness of the use of emergency funding for COVID-19 (TAI Audits). A practical guide for Supreme Audit Institutions. <https://idi.no/elibrary/professional-sais/tai-audit/1212-tai-practical-guide/file>

INTOSAI-IDI (2021) Performance Audit ISSAI Implementation Handbook. <https://www.idi.no/workstreams/professional-sais/tai-audits/tai-guide>

Jena, Pratap Ranjan; Satadru Sikdar (2019) "Budget credibility in India-Assessment through the PEFA framework," No 284, NIPFP Working paper series, https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2019/12/WP_284_2019.pdf.

Karamaga, Camille (2012) "Timing is everything: Why delays in budget approval are undermining fiscal policy in Africa ... and what can be done about it" IMF PFM Blog, <https://blog-pfm.imf.org/en/pfmblog/2012/09/timing-is-everything-why-delays-in-budget-approval-are-undermining-fiscal-policy>

Kasoma, Albert (2018) Analysis of the Public Finance Management Act of 2018. Policy Monitoring and Research Centre. <https://www.pmrczambia.com/wp-content/uploads/2018/11/Analysis-of-the-Public-Finance-Management-Act-of-2018.pdf>

Katramiz, Tarek;Mahesti Okitarashi (2021) "Accelerating 2030 Agenda integration: Aligning National Development Plans with the Sustainable Development Goals" Policy brief no. 25, United Nations University. <https://sdgs.un.org/publications/policy-brief-accelerating-2030-agenda-integration-aligning-national-development-plans>

Kelly, Claire (2021 unpublished) Synthesis of findings for the Pacific component of the IBP/UNDESA budget credibility project

Kinyanjui, FaithAnn; Abraham Ochieng, Abraham Rugo, John Kinuthia. (2021) Hits and Misses: Budget Credibility in the Context of Covid-19 in Kenya. IBP. https://internationalbudget.org/covid/wp-content/uploads/2021/08/Kenya-Brief-Managing-COVID-Funds_Paper.pdf

Kristensen, Jens Kromann; Martin Bowen, Cathal Long, Shakira Mustapha, Urška Zrinski. eds. (2019) PEFA, Public Financial Management, and Good Governance. International Development in Focus; Washington, DC: World Bank. <http://hdl.handle.net/10986/32526>

Lakin, Jason (2018) "Assessing the quality of reasons in government budget documents" IBP, <https://internationalbudget.org/publications/assessing-reasons-in-government-budget-documents/>

Lakin, Jason; Guillermo Herrera (2019) "Explain that to us: How governments report on and justify budget deviations" IBP, <https://internationalbudget.org/publications/how-governments-report-and-justify-budget-deviations/>

Lawson, Andrew (2015) "Public Financial Management", Professional Development Reading Pack, No. 6, GSDRC. https://gsdrc.org/wp-content/uploads/2015/07/PFM_RP.pdf

Martínez Kukutschka, Roberto (2016) Civil society Budget monitoring. https://knowledgehub.transparency.org/assets/uploads/helpdesk/CSO_budget_monitoring_2016.pdf

Mendiburu, Marcos (2020) La participación ciudadana en las entidades fiscalizadoras superiores en América Latina: ¿avance o impasse? <https://www.rendiciondecuentas.org.mx/wp-content/uploads/2020/05/PANORAMA-mayo2020.pdf>

Miller, Mark; Tom Hart, Sierd Hadley (2021) "Public Finance and service delivery. What's new, what's missing, what's next?" ODI Working Paper 607, London, Overseas Development Institute. <https://odi.org/en/publications/public-finance-and-service-delivery-whats-new-whats-missing-whats-next/>

Nana Yaw Kwafo, Eric (December 2021) "Political interference affecting delivery of school feeding programme – SEND Ghana report" in Modern Ghana <https://www.modernghana.com/news/1126026/political-interference-affecting-delivery-of-schoo.html>

New Zealand, Office of the Auditor General (2021) Observations from our central government audits: 2020/21 <https://oag.parliament.nz/2021/central-government/docs/central-government-20-21.pdf>

New Zealand, Office of the Auditor-General (2022) Letter to the Officers of Parliament Committee about accountability concerns <https://oag.parliament.nz/2022/accountability-concerns>

New Zealand, Office of the Auditor-General, (n.d.) Performance reporting <https://oag.parliament.nz/good-practice/performance-reporting>

NYU/ODI (2021) "An inter-governmental perspective on managing public finances for service delivery", New York, NYU-Wagner. <https://wagner.nyu.edu/files/faculty/NYU-ODI-Intergovernmental-Perspective-on-Managing-Public-Finances-for-Service-Delivery-May-2021-Final.pdf>

OCDE (2001) Participación ciudadana. Manual de la OCDE sobre información, consulta y participación en la elaboración de políticas públicas. <https://base.socioeco.org/docs/u0534691.pdf>

OECD (2002) OECD Best Practices for Budget Transparency. <https://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf>

OECD (2004) OECD Journal on Budgeting, Volume 4 Issue 1, OECD Publishing, Paris, https://www.oecd-ilibrary.org/governance/oecd-journal-on-budgeting/volume-4/issue-1_budget-v4-1-en

OECD (2011) "Supporting Capacity Development in PFM - A Practitioner's Guide. Volume II Country Cases: Lesotho, Mali, Morocco, Nepal, Rwanda", 4th High-Level Forum on Aid Effectiveness. <https://www.oecd.org/development/effectiveness/48782733.pdf>

OECD (2014) The Principles of Budgetary Governance. Paris. Use <https://www.oecd.org/gov/budgeting/principles-budgetary-governance.htm>

OECD (2022) Monitoring the Performance of State-Owned Enterprises: Good Practice Guide for Annual Aggregate Reporting, www.oecd.org/corporate/monitoring-performance-state-owned-enterprises.htm.

Pattanayak, Sailendra. (2016) Expenditure Control: Key Features, Stages, and Actors. IMF Fiscal Affairs Technical Notes. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1602a.pdf>.

Pattanayak, Sailendra; Racheeda Boukezia, Yasemin Hurcan, and Ramon Hurtado (2022) How to Build Cash Management Capacity in Fragile States and Low-Income Developing Countries. IMF Fiscal Affairs How-to Note <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2022/03/01/How-to-Build-Cash-Management-Capacity-in-Fragile-States-and-Low-Income-Developing-Countries-498003>

PEFA Secretariat (2005) Public Financial Management Performance Measurement Framework https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/the_framework_English_1193152901.pdf

PEFA Secretariat (2016) 2016 Framework <https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-framework>

PEFA Secretariat (2019) Framework for Assessing Public Financial Management. https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/PEFA%202016_latest%20version_with%20links%20%28%29.pdf

PEFA Secretariat (2022) "SDG Indicator 16.6.1 speaks how budgets are affected by COVID-19 pandemic," <https://www.pefa.org/news/sdg-indicator-1661-speaks-how-budgets-are-affected-covid-19-pandemic>

Philippines Department of Budget and Management (2016) Fast and Efficient Budget Execution <https://ibp.tiny.us/fast-and-efficient-budget>

Ramkumar, Vivek; Isaac Shapiro, editors (2010) Guide to Transparency in Government Budget Reports: Why are Budget Reports Important and What Should They Include? IBP. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Guide-to-Transparency-in-Government-Budget-Reports-Why-are-Budget-Reports-Important-and-What-Should-They-Include-English.pdf>

Ramkumar, Vivek; Warren Krafchik (2005) The Role of Civil Society Organizations in Auditing and Public Finance Management, IBP. <https://internationalbudget.org/publications/the-role-of-civil-society-organizations-in-auditing-and-public-finance-management/>

Riksrevisionen (2021) Annual Report of the Auditor General 2021. Stockholm, Sweden. https://www.riksrevisionen.se/download/18.608c1dd117d5c1cd2ffb329d/1638355391810/Annual_Report_2021.pdf

Rodrik, Dani, ed. (2003) In Search of Prosperity: Analytic Narratives on Economic Growth. Princeton University Press. <https://drodrik.scholar.harvard.edu/publications/search-prosperity-analytic-narratives-economic-growth>

Santiso, Carlos (2005) "Budget institutions and fiscal responsibility. Parliaments and the political economy of the budget process in Latin America," Washington D.C., World Bank Institute. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/963711468265796384/pdf/358630WBIOBudg1sponsibility1PUBLIC1.pdf>

Schick, Allen. (1998) "Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand's Reforms", The World Bank Research Observer, Volume 13, Issue 1, February 1998, Pages 123–131, <https://elibrary.worldbank.org/doi/10.1093/wbro/13.1.123>

Sierra Leone, Audit Service of (2020) Accounts of Sierra Leone for the financial year ended 31 December 2019 <https://www.auditservice.gov.sl/wp-content/uploads/2020/12/Annual-Report-on-the-Account-of-Sierra-Leone-2019.pdf>

Shack, Nelson; Rogers Rivera (2022) Evaluación de la credibilidad presupuestal del gasto público en el Perú. Documento de Política en Control Gubernamental. Contraloría General de la República. Lima, Perú. <https://www.gob.pe/institucion/contraloria/informes-publicaciones/2781606-evaluacion-de-la-credibilidad-presupuestal-del-gasto-publico-en-el-peru>

Simson, Rebecca; Bryn Welham (2014) Incredible budgets: Budget credibility in theory and practice. ODI. <https://cdn.odi.org/media/documents/9103.pdf>

Simson, Rebecca; Natasha Sharma, Imran Aziz (2011) "A guide to public financial management literature. For practitioners in developing countries" ODI. <https://odi.org/en/publications/a-guide-to-public-financial-management-literature-for-practitioners-in-developing-countries/>

TCU (2010) Performance Audit Manual. <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/performance-audit-manual.htm>

UN A/RES/67/218 (2012) on “Promoting transparency, participation, and accountability in fiscal policies,” <https://financing.desa.un.org/document/ga-resolution-67218-promoting-transparency-participation-and-accountability-fiscal>

UN A/RES/71/313 (n.d.) “Global indicator framework for the Sustainable Development Goals and targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development” https://unstats.un.org/sdgs/indicators/Global%20Indicator%20Framework%20after%202022%20refinement_Eng.pdf

UN and INTOSAI (2021) Working during and after the pandemic: building on the experience of SAIs for strengthening effective institutions and achieving sustainable societies, <https://publicadministration.un.org/en/news-and-events/calendar/moduleid/1146/ItemID/3090/mct/EventDetails>

UNDESA (2019) “Sustainable Development Goal 16. Focus on public institutions,” World Public Sector Report, New York. <https://digitallibrary.un.org/record/3822939?ln=en>

UNDESA (2021) “CEPA Strategy Guidance Note on Fiscal and Budget Transparency,” New York, United Nations. <https://publicadministration.un.org/Portals/1/Strategy%20note%20fiscal%20and%20budget%20transparency%20Nov%202021.pdf>

UNDESA and IBP (2022) Assessing the credibility of government budgets through external audits: Results of a survey to INTOSAI members 2022 <https://internationalbudget.org/publications/assessing-the-credibility-of-government-budgets-through-external-audits-results-of-a-survey-to-intosai-members-2022/>

UNDESA, SDG Indicators Database <https://unstats.un.org/sdgs/dataportal>

UNDESA, SDG Indicators Metadata repository <https://unstats.un.org/sdgs/metadata/>

Whiteman, John (2013) “Measuring the capacity and capability of Public Financial Management Systems,” International Public Management Review, vol. 14, issue 2. https://www.theicpa.org/files/MeasuringCapacityandCapabilityofPublicFinManagementSystems_132-263-1-SM-1.pdf

Annexes

AANNEXE 2.1. Questions et risques liés à la crédibilité examinés par les ISC¹⁸¹

Domaine budgétaire	Question examinée par l'ISC	Effet potentiel en termes de crédibilité budgétaire
Cadre de gouvernance	Politique budgétaire et gestion de la dette	L'utilisation stratégique des déficits budgétaires peut miner la crédibilité du budget.
	Réductions obligatoires des dépenses, par exemple pour atteindre les objectifs en matière de déficit	Le calendrier, le montant et la répartition des réductions obligatoires en cours d'année peuvent entraîner une sous-utilisation systématique des dépenses dans certains secteurs et affecter la prévisibilité des flux budgétaires. La transparence limitée des réductions de dépenses et de leurs impacts mine les évaluations de la crédibilité.
Planification et préparation	Modélisation économique (prévisions macro)	Une mauvaise prévision des revenus crée des risques de crédibilité.
	Estimation des revenus	Des erreurs dans l'estimation des revenus créent des risques de dépassement.
	Processus de planification – par exemple, fixation de plafonds de dépenses, de priorités, etc.	Des objectifs de dépenses irréalistes rendent difficile l'absorption des fonds par les entités et conduisent à une sous-utilisation du budget.
Approbation	Modifications législatives – le cas échéant	Sous-utilisation des fonds autorisés par le pouvoir législatif au moyen d'amendements, en raison, par exemple, de considérations électorales, sans tenir compte des aspects techniques et de capacité.
	Contournement de l'approbation du législateur	Une agrégation excessive ou une catégorisation inappropriée des dépenses facilite le contournement de l'approbation législative, créant des risques de crédibilité liés aux réaffectations ou aux dépassements en cours d'année.

[181] Basé sur un échantillon de 80 rapports d'audit provenant de 20 pays. Voir Guillán Montero, 2021.

Domaine budgétaire	Question examinée par l'ISC	Effet potentiel en termes de crédibilité budgétaire
Exécution et mise en œuvre	Capacité et procédures de gestion	Des incohérences entre les systèmes d'information créent des risques de dépassement ou de sous-utilisation du budget. Des cadres juridiques incohérents et des procédures administratives peu robustes créent des risques de dépassement ou de sous-utilisation des dépenses, avec des impacts sur la prestation de services.
	Documentation des dépenses	Le manque d'intégration de toutes les dépenses (par exemple, supplémentaires) dans les systèmes financiers intégrés crée des risques de dépassement.
	Estimation des coûts/dépenses	Une mauvaise estimation des coûts rend impossible la vérification des dépenses pour gérer et prévenir les dépassements ayant un impact potentiel sur la prestation de services.
	Moment des dépenses	Les différences de calendrier entre l'autorisation et les dépenses réelles facilitent les dépenses non autorisées qui peuvent s'écarter du budget approuvé.
	Génération, capture et gestion des informations sur les performances	La faiblesse des systèmes d'information sur les performances – notamment l'absence, l'insuffisance ou l'inadéquation des indicateurs et des objectifs de performance – affecte la capacité à évaluer l'impact du budget exécuté et à identifier les effets négatifs des budgets non crédibles.
Contrôle et surveillance	Conformité aux règles	Les dépenses illicites, dues par exemple des estimations erronées et tardives des coûts, créent des risques de crédibilité
	Contrôles internes	La faiblesse des contrôles internes ou les contraintes de capacité en matière de contrôle interne créent des risques de crédibilité, compte tenu du manque potentiel de détection et de sanctions des irrégularités.
	Rapports, y compris au Parlement et à l'ISC	Une agrégation excessive des dépenses rend difficile pour le législateur d'évaluer la disponibilité budgétaire et de détecter les problèmes de crédibilité. Le manque d'informations et les problèmes de reporting font qu'il est difficile pour les acteurs du contrôle d'évaluer si les dépenses se sont déroulées conformément au plan et si les résultats correspondent à l'exécution.

ANNEXE 3.1. Questions à poser sur les risques potentiels en matière de crédibilité budgétaire au niveau de l'ensemble du gouvernement

Étape du cycle budgétaire	Risques potentiels de crédibilité budgétaire	Questions d'orientation
Formulation budgétaire	Prévisions de recettes et de dépenses irréalistes	<ul style="list-style-type: none"> • Quelle est la qualité de la planification des revenus dans son ensemble ? • Existe-t-il un système permettant de produire des prévisions de revenus ? • Existe-t-il des procédures et des lignes directrices adéquates pour le processus de prévision ? • Les prévisions sont-elles complètes ? Identifient-elles et évaluent-elles toutes les sources potentielles de revenus ? • Les hypothèses utilisées pour générer les prévisions sont-elles réalistes, basées sur des indicateurs macroéconomiques réalistes ? • Les modèles utilisés pour générer les prévisions sont-ils fiables ? • Les modèles sont-ils alignés sur la législation en vigueur et la politique gouvernementale ? • Existe-t-il des plans d'urgence en cas d'événements imprévus susceptibles de perturber la performance des revenus ? • L'équipe produisant les prévisions possède-t-elle les compétences et le savoir-faire adéquats ? • Existe-t-il une relation entre les prévisions de dépenses et les prévisions de recettes ? • Les prévisions de dépenses sont-elles fiables et raisonnables ? • Les dispositions relatives au financement du déficit sont-elles réalistes ? • Le coût des politiques et programmes gouvernementaux, et donc des dépenses, est-il calculé de manière réaliste (par exemple, hypothèses sur l'inflation, les taux de change...) ?
	Divergence des budgets par rapport aux cadres de planification à long terme et aux ODD	<ul style="list-style-type: none"> • Les priorités du budget national sont-elles alignées sur les cadres de planification nationaux ? • Existe-t-il un système en place pour garantir que le budget annuel est aligné sur les cadres de planification nationaux ? • Dans les cas où un non-alignement a été constaté, quel a été l'impact/l'effet d'un tel événement ? • Quelles sont les causes de non-alignement, qui en est responsable et comment y remédier ? • Quelle a été la tendance en termes d'alignement au cours des années précédentes ? Les divergences sont-elles systémiques ou ponctuelles ?
Approbation du budget	Approbation tardive du budget par le Parlement	<ul style="list-style-type: none"> • Les exigences de la loi sont-elles clairement connues et comprises ? • L'exécutif a-t-il respecté les délais d'approbation du budget ? • Si des cas de non-conformité sont identifiés, quelle en est la cause ? • Comment la non-conformité affecte-t-elle la performance des recettes et des dépenses ?

Étape du cycle budgétaire	Risques potentiels de crédibilité budgétaire	Questions d'orientation
Exécution budgétaire	Mise en œuvre d'activités non approuvées et hors budget.	<ul style="list-style-type: none"> • Existe-t-il un système en place pour garantir que l'exécutif n'inclut pas d'activités non approuvées dans le budget ? • Quelles étaient les activités non approuvées et qui en était responsable ? • Quelle était la raison du contournement des approbations pour les activités non approuvées ? • Quel a été l'effet des activités non approuvées sur l'exécution des recettes et des dépenses ? • Dans les cas où les budgets ont été révisés, les révisions ont-elles été approuvées par le pouvoir législatif ou d'autres autorités, comme requis ? • La pratique consistant à contourner les approbations est-elle bien ancrée ou les cas signalés sont-ils ponctuels ?
	Indiscipline financière au sein de l'exécutif et du législatif	<ul style="list-style-type: none"> • Existe-t-il un système clair pour minimiser l'ingérence politique dans les activités des technocrates ? • Y a-t-il eu des interférences dans le passé et quel a été l'effet de ces interférences ? • Les rôles et responsabilités de chacun des acteurs sont-ils bien définis et non conflictuels ? • Lorsque des interférences ont été constatées, quelle en était la cause et qui en était responsable ?
	Capacité limitée à absorber les chocs budgétaires dus aux urgences	<ul style="list-style-type: none"> • Existe-t-il des dispositions dans les lois budgétaires pour les situations d'urgence ? • Le budget, tel que préparé par l'exécutif, reflète-t-il les tendances économiques actuelles ? • Le budget est-il suffisamment flexible pour absorber les chocs ?
Rapports budgétaires et comptabilité	Systèmes de reporting et de comptabilité inefficaces	<ul style="list-style-type: none"> • Les systèmes statistiques et de performance du gouvernement produisent-ils des informations exactes et fiables sur la performance ? • Les rapports produits à partir des systèmes de suivi facilitent-ils l'analyse des performances, notamment la compréhension et l'identification des écarts de performance et la compréhension des tendances ? • Les données et rapports sur les performances sont-ils facilement accessibles aux utilisateurs et aux parties prenantes ? • Le système relie-t-il les informations sur les performances à la prestation des services ? • Le système de suivi et de reporting de l'exécution du budget suit-il les performances pour évaluer les résultats à long terme ? • L'équipe responsable du suivi et du reporting budgétaire est-elle suffisamment qualifiée et équipée ?

Étape du cycle budgétaire	Risques potentiels de crédibilité budgétaire	Questions d'orientation
Contrôle et évaluation externes	La capacité et les incitations de l'ISC et du pouvoir législatif à fournir une évaluation externe	<ul style="list-style-type: none">• L'ISC dispose-t-elle d'un mandat adéquat pour entreprendre des examens du budget ?• L'ISC dispose-t-elle de l'expertise adéquate pour entreprendre des examens de la crédibilité budgétaire ?• Les discussions législatives et les résolutions concernant le budget sont-elles ouvertes ou relayées au public ?• L'ISC dispose-t-elle d'un système fonctionnel pour contrôler et assurer le suivi des recommandations d'audit ?• Le corps législatif approuve-t-il les audits de l'exécution du budget en temps opportun ?• L'ISC s'engage-t-elle régulièrement avec le parlement sur le contrôle et l'évaluation du budget ?

ANNEXE 4.1. Application de la méthode RIAI pour examiner la performance de la gestion des dépenses – un exemple de l'ISC d'Indonésie

Un formulaire RIAI est utilisé pour l'audit suivant :

Objectif de l'audit : Évaluer l'efficacité de la gestion des dépenses par le gouvernement central dans le cadre de la budgétisation basée sur la performance.

Entités auditées : (1) Ministère des Finances ; (2) Ministère de la Planification du Développement National ; (3) ministère de la Santé

Champ de l'audit : L'exercice budgétaire 2018 et le premier semestre 2019

Formulaire RIAI : Risque, impact, auditabilité, importance

Non.	Domaines clés potentiels à auditer	Facteur De Sélection (Score) ⁶⁾				Score total	Ordre de priorité des domaines clés	Décision (Choisi/ Non choisi) ⁵⁾
		Risque ¹⁾	Impact De L'audit ²⁾	Auditabilité ³⁾	Importance ⁴⁾			
1	Conception d'une budgétisation basée sur la performance	2,13 ¹⁾	2,50 ²⁾	2,75 ³⁾	2,00 ⁴⁾	8,38	4	Non choisi
2	Planification et budgétisation	2,50 ¹⁾	2,33 ²⁾	2,75 ³⁾	2,33 ⁴⁾	8,91	2	Choisi
3	Exécution du budget	2,50 ¹⁾	2,83 ²⁾	2,75 ³⁾	2,33 ⁴⁾	9,41	1	Choisi
4	Contrôle et évaluation	2,25 ¹⁾	2,67 ²⁾	2,75 ³⁾	2,00 ⁴⁾	8,67	3	Choisi

- Le risque** est lié à l'ampleur des risques auxquels la direction de l'entité est confrontée pour atteindre les objectifs fixés d'une manière économique, efficiente et efficace. (Voir annexe 4.1.1)
- L'impact** est lié à l'ampleur des avantages et des améliorations qui pourraient être obtenus par les entités si elles mettaient en œuvre les recommandations d'audit dans chaque domaine clé. (Voir annexe 4.1.2)
- L'auditabilité** est liée à la faisabilité d'un domaine à auditer en tenant compte de facteurs tels que le nombre d'auditeurs requis et le lieu de l'audit. (Voir annexe 4.1.3)
- L'importance** est liée à la manière dont un programme/une activité contribuera à l'objectif de l'organisation. (Annexe 4.1.4)
- Sous réserve du jugement professionnel de l'auditeur. L'équipe d'audit peut choisir un ou plusieurs domaines clés à auditer. La décision tient compte des ressources d'audit disponibles.
- Échelle de notation :** Élevé : 3 ; Moyen: 2 ; Faible : 1

Remarque : Dans les tableaux des pages suivantes, les espaces vides de cet exemple sont normalement destinés à être remplis. De plus, les facteurs inclus dans chaque tableau sont soumis au jugement professionnel de l'auditeur.

ANNEXE 4.1.1 – RISQUE

Non	Domaines clés potentiels à auditer	FACTEURS DE RISQUE																Score moyen
		A		B		C		D		E		F		G		H		
		Score	Desc.	Score	Desc.	Score	Desc.	Score	Desc.	Score	Desc.	Score	Desc.	Score	Desc.	Score	Desc.	
1	Conception d'une budgétisation basée sur la performance	2	De par sa conception, la budgétisation est préparée sur la base des performances des 2 années précédentes.	3		3		2		3		2		1		1		2,13
2	Planification et budgétisation	2		3	Les objectifs de performance énumérés dans le plan de travail n'ont pas été atteints de manière significative	2		3		3		3		2		2		2,50
3	Exécution du budget	3		3		3	Aucun changement n'a été apporté pour remédier aux dépenses excessives en matière de personnel.	2		2		3		2		2		2,50
4	Contrôle et évaluation	2		1		2		2		3	Plusieurs agences gouvernementales impliquées	3		2		3		2,25

FACTEURS DE RISQUE

- A. Dépenses budgétaires significativement en dessous ou au-dessus du budget
- B. Ne pas atteindre les objectifs fixés
- C. La direction ne réagit pas aux faiblesses constatées
- D. Expansion soudaine du programme
- E. Relations de responsabilités qui se chevauchent, qui sont peu claires ou prêtent à confusion
- F. Activités complexes dans un environnement plein d'incertitudes
- G. Manque de sécurité des données électroniques et/ou des systèmes d'information
- H. Indication d'un résultat d'audit de non-conformité

ANNEXE 4.1.2 : IMPACT DE L'AUDIT

Non	Domaines clés potentiels à auditer	IMPACT DES FACTEURS D'AUDIT												Score moyen
		A		B		C		D		E		F		
		Score	Desc.	Score	Desc.	Score	Desc.	Score	Desc.	Score	Desc.	Score	Desc.	
1	Conception d'une budgétisation basée sur la performance	3	Amélioration de la mise en œuvre et de la mesure des résultats	3		3		2		2		2		2,50
2	Planification et budgétisation	3		3	Amélioration de la normalisation des indicateurs de performance, liés à la détermination des produits et des résultats	3		2		2		1		2,33
3	Exécution du budget	3		3		3	Améliorer la transparence et la reddition de comptes sur des résultats de performance de l'exécution budgétaire	3		3		2		2,83
4	Contrôle et évaluation	3		3		3		3	Encourager le gouvernement à utiliser les informations sur les performances communiquées pour développer une planification plus efficace en tenant compte des performances passées.	3		1		2,67

IMPACT DES FACTEURS D'AUDIT

- A. Efficacité
- B. Amélioration de la planification, du contrôle et de la gestion
- C. Responsabilité accrue
- D. Efficience
- E. Économie
- F. Amélioration de la qualité du service

ANNEXE 4.1.3 : AUDITABILITÉ

Non	Domaines clés potentiels à auditer	FACTEURS D'AUDITABILITÉ							Score moyen
		A				B	C	D	
		A.1	A.2	A.3	TOTAL				
1	Conception d'une budgétisation basée sur la performance	2	2	2	2	1	2	2	1,75
2	Planification et budgétisation	2	2	2	2	1	2	2	1,75
3	Exécution du budget	2	2	2	2	1	2	2	1,75
4	Contrôle et évaluation	2	2	2	2	1	2	2	1,75

FACTEURS D'AUDITABILITÉ

- A. Personnel
 - A.1. Compétences/expertise de l'auditeur
 - A.2. Expérience de l'auditeur dans le domaine à auditer
 - A.3. Nombre d'auditeurs
- B. Temps disponible pour réaliser l'audit
- C. Changements importants dans l'entité
- D. Emplacement de l'audit

ANNEXE 4.1.4 : IMPORTANCE

Non	Domaines clés potentiels à auditer	FACTEUR D'IMPORTANCE						Score moyen
		Matérialité		Limite critique de réussite		Visibilité		
		Score	Description	Score	Description	Score	Description	
1	Conception d'une budgétisation basée sur la performance	1		2		3	Des faiblesses dans la conception affecteront significativement l'atteinte des résultats recherchés pour le public.	2,00
2	Planification et budgétisation	1		3	Si les problèmes sont résolus, cela aura un impact significatif sur le processus global de budgétisation basée sur la performance.	3		2,33
3	Exécution du budget	2	Le budget et la réalisation des domaines sélectionnés sont importants	2		3		2,33
4	Contrôle et évaluation	1		2		3	Des données invalides et une communication incohérente des résultats du suivi et de l'évaluation rendront difficile d'évaluer la mesure dans laquelle un programme ou une activité a atteint les résultats escomptés.	2,00

FACTEUR D'IMPORTANCE

La matérialité financière repose sur la valorisation des actifs contrôlés et le montant des revenus et dépenses gérés par l'entité auditée. Plus le niveau de matérialité financière d'une activité/programme/domaine est élevé, plus il est probable qu'il s'agisse d'un domaine clé à sélectionner comme périmètre d'audit. L'importance relative des audits financiers et des audits de performance peut varier et le même objet peut être perçu différemment. Par conséquent, un objet/domaine peut être considéré comme important du point de vue de l'audit de performance, mais immatériel du point de vue de l'audit financier, et vice versa.

Limite critique du succès : L'aspect critique des limites de succès montre l'importance d'un domaine dans la détermination du succès d'une entité. Si les améliorations ont un impact significatif sur les opérations de l'entité, leur importance sera élevée. Pour un travail routinier qui améliore les performances d'un objet mais n'a pas un impact important sur les performances de l'entité, le niveau d'importance est relativement faible.

Visibilité: La visibilité ou la clarté d'une zone est étroitement liée à l'impact externe d'une activité/programme/domaine. Cela concerne les aspects sociaux, économiques et environnementaux des activités/programmes/domaines et l'importance de ces activités pour les programmes gouvernementaux ou communautaires. Par exemple, un audit de performance dans le domaine de la gestion des services fonciers dans un bureau de gestion foncière.

ANNEXE 4.2. Projet de matrice de conception d'audit (MCA) pour évaluer la performance de la gestion des dépenses – un exemple d'Indonésie

Objectif de l'audit : Évaluer l'efficacité de la gestion des dépenses par le gouvernement central dans le cadre de la budgétisation basée sur la performance.

Entités auditées : Ministère des Finances (MoF), Ministère de la Planification du Développement National (MoNDP), Ministère de la Santé (MoH)

Question d'audit globale (niveau 1) : la gestion des dépenses du gouvernement central a-t-elle été efficace – dans un cadre de budgétisation basé sur la performance ?

- **Question d'audit (Niveau 2) :** 1.1. Les activités et les dépenses des ministères gouvernementaux sont-elles planifiées et budgétisées de manière mesurable et selon les besoins constatés ?
- **Question d'audit (Niveau 3) :** 1.1.1 La budgétisation des dépenses est-elle cohérente avec la planification des activités ?

Critères d'audit	Références des critères	Éléments probants	Les sources des éléments probants	Méthode d'acquisition des éléments probants	Procédure de vérification	Risque d'audit/ Limitation/ Contrainte	Atténuation du risque d'audit/ Limitation/ Contrainte	Constatation potentielle de l'audit	Conclusion potentielle de l'audit (niveau 3)	Conclusion potentielle de l'audit (niveau 2)	Conclusion potentielle de l'audit (niveau 1)	Recommandation potentielle de l'audit	Valeur ajoutée attendue/ Avantages
1.1.1. Le type et le volume des activités stipulées dans le document de planification/ plan de travail sont conformes à ce qui est indiqué dans le document budgétaire.	1. Loi n° 25 (2004), chapitre 2 ; 2. Règlement gouvernemental n° 17, (2017), chapitre 23 3. Étude de recherche sur...	1. Plan de travail 2. Document budgétaire (spécifique au pays)	1. MoNDP 2. Ministère des Finances 3. Agence gouvernementale (exemple)	1. Inspection 2. Analyser la procédure 3. Requête/ Entretien	1 Inspecter le plan de travail et le document budgétaire pour savoir si le type et le volume des activités spécifiés dans le plan de travail sont les mêmes que ceux décrits dans le document budgétaire. 2 S'il y a des différences et que le budget est approuvé par le parlement, s'assurer que le MoNDP approuve le changement prévu et l'a pris en compte dans les modifications apportées au plan de travail. 3.Si le budget n'a pas été approuvé par le parlement, s'assurer que le document budgétaire reçoit une note/ marque spéciale ;	1. Accès restreint aux documents 2. Mauvaise documentation	1. Préparer les demandes de documents longtemps à l'avance (prévoir suffisamment de temps) 2. Préparer une réunion officielle de haut niveau si nécessaire	Il existe un écart entre le type et le volume des activités stipulées dans le document de planification et ceux présentés dans le document budgétaire.	La budgétisation des dépenses n'est pas cohérente avec la planification des activités	Les activités et les dépenses des ministères gouvernementaux n'ont pas été budgétisées comme nécessaire	La gestion des dépenses de qualité du gouvernement central dans les activités budgétaires n'a pas été efficace	Construire et développer un système d'information pour améliorer la synchronisation et l'alignement des processus de planification et de budgétisation.	Amélioration de l'alignement des processus de planification et de budgétisation pour garantir la réalisation des objectifs nationaux prioritaires prévus par le gouvernement.

Critères d'audit	Références des critères	Éléments probants	Les sources des éléments probants	Méthode d'acquisition des éléments probants	Procédure de vérification	Risque d'audit / Limitation / Contrainte	Atténuation du risque d'audit / Limitation / Contrainte	Constatation potentielle de l'audit	Conclusion potentielle de l'audit (niveau 3)	Conclusion potentielle de l'audit (niveau 2)	Conclusion potentielle de l'audit (niveau 1)	Recommandation potentielle de l'audit	Valeur ajoutée attendue / Avantages
					<p>4 Veiller à ce que les différences dans les documents budgétaires soient approuvées par le ministère des Finances.</p> <p>5. Analyser l'impact des écarts sur l'atteinte des objectifs prévus.</p>								

D'autres critères pourraient inclure, par exemple :

1.1.2 : Le type et le volume des activités produites par les nouvelles initiatives/politiques telles que décrites dans le document budgétaire sont référencés dans le plan de travail national ;

1.1.3 : La classification et la dénomination des programmes et des objectifs du programme/activité/résultat dans le document budgétaire sont cohérentes avec le plan de travail ;

1.1.4 : Tous les changements apportés à la formulation des programmes et/ou des activités découlant de la réorganisation ont été pris en compte dans les modifications apportées aux documents de plan de travail et de budget

Remarques:

- La question d'audit globale (niveau 1) est conçue pour répondre à l'objectif de l'audit.
- Sur la base des questions globales d'audit (niveau 1), l'auditeur décompose la question en plusieurs sous-questions (niveau 2). Il peut y avoir plus d'une question de niveau 2 pour étayer et répondre à la question de niveau 1. Normalement, les questions de niveau 2 correspondent au domaine clé à auditer.
- Sur la base des questions d'audit de niveau 2, l'auditeur décompose la question en plusieurs sous-sous-questions (niveau 3). Il peut y avoir plus d'une question de niveau 3 pour chaque question de niveau 2.
- Lors de la conception de la hiérarchie des questions d'audit, les auditeurs doivent s'assurer que les questions de niveau le plus bas recevront une réponse en appliquant certaines procédures d'audit. Les questions de niveau le plus bas feront également référence à des critères spécifiques qui seront utilisés et constitueront en même temps la base de la collecte des éléments probants. Les critères d'audit sont conçus sur la base de la question d'audit au niveau le plus bas (niveau 3). Les critères d'audit doivent prendre en compte plusieurs caractéristiques pertinentes, compréhensibles, complètes, fiables, objectives et vérifiables.

ANNEXE 5.1. Projet de matrice de planification pour un audit complet de fin d'année

ENTITÉ: Le gouvernement national, le ministère des Finances et les ministères dépen- siers

OBJECTIF: Exprimer un avis sur la suffisance des états financiers et budgétaires du pays ; examiner la solidité de la politique budgétaire et l'adéquation des états financiers

QUESTION D'AUDIT	CRITÈRES D'AUDIT	INFORMATION REQUISE	SOURCES D'INFORMATION	PROCÉDURE RELATIVE À L'ANALYSE DES DONNÉES	LLIMITES ¹⁸²	QUELLES CONCLUSIONS PEUT-ON TIRER DES ANALYSES
Les soldes des états financiers du gouver- nement sont- ils présentés fidèlement et exempts d'anomalies significatives ?	IPSAS (Normes Comptables Internatio- nales du Sec- teur Public) et régle- mentations nationales	Informations financières consolidées de l'exercice Données sur les transactions critiques	États financiers et notes comptables Déclarations relatives aux transac- tions financières dans le secteur public	Audit financier des états comptables du gouvernement Procédure d'audit de conformité	Identifiez toutes les limites associées aux informations requises, à la méthodologie prévue ou à votre capacité générale à répondre à la question d'audit. Les limitations pourraient inclure une qual- ité ou une fiabilité des données douteuse, l'incapacité d'accéder à certaines infor- mations, des contraintes en matière de personnel ou de fonds de déplacement, ou l'incapacité de généraliser ou d'extrapoler les résultats à l'univers de l'audit.	Opinion de l'auditeur sur la question de savoir si les états financiers sont préparés, dans tous leurs aspects importants, conformément au référentiel comptable applicable. Cela renforce la crédibilité du budget en fournissant une assurance indépen- dante sur l'adéquation des informations financières du secteur public.
L'exécution du budget au cours de l'an- née a-t-elle été compati- ble avec les autorisations législatives ?	Loi de financ- es et législa- tion régissant l'exécution du budget	Informations sur l'exécution budgétaire, con- cernant la collecte des recettes et le décaissement des dépenses Critères juridiques qui régissent l'exé- cution du budget	Lois et règlements budgétaires approuvés États relatifs aux recettes et aux dépenses du gouvernement au cours de l'exercice Audits récurrents préalables et audits autonomes réalisés par l'ISC	[Procédures d'au- dit de conformité des états d'exé- cution budgétaire, avec un accent sur les autorisa- tions législatives pour l'exercice budgétaire]	Identifiez toutes les limites associées aux informations requises, à la méthodologie prévue ou à votre capacité générale à répondre à la question d'audit. Les limitations pourraient inclure une qual- ité ou une fiabilité des données douteuse, l'incapacité d'accéder à certaines infor- mations, des contraintes en matière de personnel ou de fonds de déplacement, ou l'incapacité de généraliser ou d'extrapoler les résultats à l'univers de l'audit.	Conclusion sur la régularité de l'exé- cution budgétaire compte tenu des autorisations législatives applicables pour l'exercice budgétaire. La vérification de la régularité des crédits budgétaires témoigne de la légalité des actions du gouvernement en matière de gestion budgétaire, soulignant ainsi la crédibilité des finances publiques.

[182] Adapté de : <https://www.idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/performance-audit-v1-2021/1342-chapter-4-pa-handbook-v1-2021/déposer>

QUESTION D'AUDIT	CRITÈRES D'AUDIT	INFORMATION REQUISE	SOURCES D'INFORMATION	PROCÉDURE RELATIVE À L'ANALYSE DES DONNÉES	LLIMITES ¹⁸²	QUELLES CONCLUSIONS PEUT-ON TIRER DES ANALYSES
Les règles budgétaires applicables ont-elles été respectées lors de l'exécution du budget ?	Législation régissant l'exécution du budget Bonnes pratiques en matière d'exécution budgétaire	Informations sur l'exécution du budget, concernant la collecte des recettes et le décaissement des dépenses Critères juridiques et bonnes pratiques favorisant une bonne gestion financière	États relatifs aux recettes et aux dépenses du gouvernement au cours de l'exercice Règles budgétaires nationales permanentes Meilleures pratiques internationales en matière d'exécution budgétaire (par exemple, les Principes de gouvernance budgétaire de l'OCDE) Audits récurrents préalables et audits autonomes réalisés par l'ISC	[Procédures d'audit de conformité des états d'exécution budgétaire, avec un accent sur les règles budgétaires et les critères de bonnes pratiques]	Identifiez toutes les limites associées aux informations requises, à la méthodologie prévue ou à votre capacité générale à répondre à la question d'audit. Les limitations pourraient inclure une qualité ou une fiabilité des données douteuse, l'incapacité d'accéder à certaines informations, des contraintes en matière de personnel ou de fonds de déplacement, ou l'incapacité de généraliser ou d'extrapoler les résultats à l'univers de l'audit.	Conclusion sur la régularité de l'exécution budgétaire compte tenu des règles budgétaires et des meilleures pratiques internationales applicables. Le contrôle des auditeurs sur les règles budgétaires fournit une assurance supplémentaire à un niveau supérieur, au-delà de celui des procédures individuelles, que la gestion budgétaire garantit la crédibilité, en termes de règles et de meilleures pratiques en matière d'objectifs budgétaires, de principes généraux de budgétisation et d'autres critères primordiaux.
Les hypothèses macroéconomiques qui sous-tendent le budget sont-elles adéquates ?	Projections « de consensus de marché » pour les variables macroéconomiques	Informations sur les hypothèses qui ont conduit le gouvernement à proposer et à approuver le budget, en matière de recettes et de dépenses	Projet de budget et rapports auxiliaires (tels que la déclaration prébudgétaire) publiés avant l'approbation du budget Projections indépendantes des secteurs public et privé pour les variables macroéconomiques Audits récurrents préalables et audits autonomes réalisés par l'ISC	[Procédures d'audit de conformité sur les hypothèses qui sous-tendent le budget]	Identifiez toutes les limites associées aux informations requises, à la méthodologie prévue ou à votre capacité générale à répondre à la question d'audit. Les limites pourraient inclure une qualité ou une fiabilité des données douteuse, l'incapacité d'accéder à certaines informations, des contraintes en matière de personnel ou de fonds de déplacement, ou l'incapacité de généraliser ou d'extrapoler les résultats à l'univers de l'audit.	Conclusion sur la régularité des hypothèses macroéconomiques qui justifient les recettes et dépenses projetées pour l'exercice. Cela contribue à la crédibilité de la préparation du budget et à sa faisabilité. Les hypothèses incorrectes ont tendance à être trop optimistes, gonflant des chiffres qui peuvent s'avérer irréalistes pendant et après l'exécution du budget.
Le gouvernement a-t-il fourni des biens et des services de manière efficace ?	Benchmark technique et meilleures pratiques en matière d'évaluation des politiques	Informations sur l'économie, l'efficacité et l'efficacé des politiques au cours de l'exercice	Le gouvernement rend compte des résultats des politiques, des résultats des indicateurs critiques et de la réalisation des objectifs en matière de résultats au cours de l'exercice financier Rapports indépendants des secteurs public et privé sur les résultats des politiques publiques au cours de l'exercice financier Audits récurrents préalables et audits autonomes réalisés par l'ISC	[Procédures d'audit de performance sur les résultats des politiques publiques au cours de l'exercice financier]	Identifiez toutes les limites associées aux informations requises, à la méthodologie prévue ou à votre capacité générale à répondre à la question d'audit. Les limitations pourraient inclure une qualité ou une fiabilité des données douteuse, l'incapacité d'accéder à certaines informations, des contraintes en matière de personnel ou de fonds de déplacement, ou l'incapacité de généraliser ou d'extrapoler les résultats à l'univers de l'audit.	Conclusion sur les résultats de certains programmes gouvernementaux au cours de l'exercice. Cela confirme la crédibilité de la capacité du gouvernement à fournir les biens et services prévus dans le budget.

QUESTION D'AUDIT	CRITÈRES D'AUDIT	INFORMATION REQUISE	SOURCES D'INFORMATION	PROCÉDURE RELATIVE À L'ANALYSE DES DONNÉES	LLIMITES ¹⁸²	QUELLES CONCLUSIONS PEUT-ON TIRER DES ANALYSES
La dette publique nationale a-t-elle des perspectives soutenables ?	Benchmark technique et bonnes pratiques en matière de gestion de la dette publique	Données gouvernementales décrivant la trajectoire de la dette publique et du solde budgétaire Opinions indépendantes sur les perspectives de la dette publique	Le gouvernement rend compte de l'évolution de la dette publique Le gouvernement rend compte de l'exécution du budget et de la trajectoire projetée dans le futur Rapports indépendants des secteurs public et privé sur l'évolution de la dette publique Audits récurrents préalables et audits autonomes réalisés par l'ISC	[Procédures d'audit de conformité sur la projection de la dette publique] Procédure d'audit financier	Identifiez toutes les limites associées aux informations requises, à la méthodologie prévue ou à votre capacité générale à répondre à la question d'audit. Les limitations pourraient inclure une qualité ou une fiabilité des données douteuse, l'incapacité d'accéder à certaines informations, des contraintes en matière de personnel ou de fonds de déplacement, ou l'incapacité de généraliser ou d'extrapoler les résultats à l'univers de l'audit.	Conclusion sur la régularité des perspectives de la dette publique compte tenu de sa trajectoire projetée et de la viabilité souhaitable de la dette. La vérification de la trajectoire de l'endettement du secteur public corrobore la crédibilité de la capacité du gouvernement à financer ses activités.
Les recommandations formulées lors des précédents audits récurrents du budget ont-elles été prises en compte ?	Recommandations antérieures de l'ISC sur la gestion budgétaire	Informations sur la mise en œuvre par le gouvernement des recommandations d'audit récurrentes précédentes	Le gouvernement rend compte de la mise en œuvre des recommandations formulées par l'ISC lors d'audits récurrents antérieurs Audits récurrents préalables et audits autonomes réalisés par l'ISC		Identifiez toutes les limites associées aux informations requises, à la méthodologie prévue ou à votre capacité générale à répondre à la question d'audit. Les limitations pourraient inclure une qualité ou une fiabilité des données douteuse, l'incapacité d'accéder à certaines informations, des contraintes en matière de personnel ou de fonds de déplacement, ou l'incapacité de généraliser ou d'extrapoler les résultats à l'univers de l'audit.	Conclusion sur le degré de mise en œuvre des recommandations formulées par l'ISC lors des précédents audits récurrents du budget. Cela favorise la crédibilité du budget en termes d'application des améliorations et des solutions proposées au processus budgétaire.

ANNEXE 6.1. Critères de sélection pour les audits de crédibilité budgétaire

Critères		Facteur (générique)	Questions alignées sur la crédibilité du budget
1	Matérialité	<ul style="list-style-type: none"> Le sujet est-il important pour le gouvernement/le public/l'entité auditée (priorité nationale) et implique-t-il un domaine critique ? 	<ul style="list-style-type: none"> Le programme/l'activité du gouvernement est-il important sur les plans financier et opérationnel pour le gouvernement, le public ou l'entité auditée ?
2	Impact possible	<ul style="list-style-type: none"> Le sujet aura-t-il un effet puissant sur l'amélioration de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacité des entreprises gouvernementales ? 	<ul style="list-style-type: none"> Le sujet aura-t-il un effet positif sur les capacités et les modalités de planification et de dépenses des entités gouvernementales ? L'audit permettra-t-il d'atteindre les objectifs et les priorités fixés dans les programmes, activités et projets gouvernementaux ?
3	Amélioration	<ul style="list-style-type: none"> L'audit entraînera-t-il des améliorations au sein du gouvernement ? 	<ul style="list-style-type: none"> L'audit évaluera-t-il les aspects importants de la gouvernance des entités gouvernementales en relation avec l'exécution du budget ? L'audit fournira-t-il des conseils/recommandations pour garantir qu'il y aura moins ou pas d'écarts dans les budgets des entités gouvernementales ?
4	Intérêt législatif ou public	<ul style="list-style-type: none"> Le sujet répondra-t-il à une préoccupation du législateur ou sera-t-il à l'avantage de la communauté ? 	<ul style="list-style-type: none"> L'audit couvrira-t-il les aspects budgétaires et les considérations impliquant le pouvoir législatif ? Le sujet répond-il à l'intérêt du grand public en ce qui concerne l'allocation et l'utilisation du budget ?
5	Risques pour les ISC	<ul style="list-style-type: none"> Le sujet présentera-t-il un ou plusieurs risques (stratégiques ou de réputation) pour l'ISC ? 	<ul style="list-style-type: none"> L'ISC dispose-t-elle de l'expertise technique nécessaire pour entreprendre l'audit de la crédibilité budgétaire de ce programme/activité gouvernemental ?
6	Pertinence	<ul style="list-style-type: none"> Le sujet a-t-il une incidence ou une importance pour des problèmes du monde réel, des événements actuels ou l'état actuel de la société ? 	<ul style="list-style-type: none"> L'audit de la crédibilité budgétaire de ce programme/activité gouvernementale fournira-t-il des informations significatives sur les préoccupations du pays/du public/du monde, par exemple les ODD ?
7	Opportunité	<ul style="list-style-type: none"> Est-ce le bon moment pour auditer le sujet ? 	<ul style="list-style-type: none"> Quel(s) problème(s) ou préoccupation(s) actuel(s) l'audit de ce programme/entité gouvernementale résoudra-t-il ? Existe-t-il un autre programme/activité qui présente un intérêt urgent pour un audit ?
8	Auditabilité	<ul style="list-style-type: none"> Le sujet peut-il être audité ? Est-il pratique à auditer ? Cela relève-t-il du mandat légal de l'ISC ? Les éléments probants existent-ils et sont-ils accessibles à l'équipe d'audit dans un format qui peut être facilement collecté et analysé ? 	
9	Autres travaux majeurs prévus ou en cours	<ul style="list-style-type: none"> Y a-t-il des travaux prévus ou réalisés sur le sujet ? 	<ul style="list-style-type: none"> L'audit de ce programme/activité sera-t-il complémentaire ou conforme au travail actuellement mis en œuvre ou prévu ?
10	Demande d'audit	<ul style="list-style-type: none"> Des demandes particulières ont-elles été formulées pour que des audits soient effectués ? 	

³The INTOSAI PAS Guideline on selecting PA topics presents 15 criteria. Out of the 15, ten were used and aligned with the budget credibility lens.

⁴Adopted from INTOSAI PAS Guideline on selecting PA topics. Retrieved from: PAS Guideline 1 Selecting Performance Audit

ANNEXE 6.2. Liste d'autocontrôle pour l'évaluation des risques de crédibilité budgétaire au niveau du programme/de l'entité

Cette liste de contrôle fournit des conseils de base aux auditeurs pour vérifier les activités réalisées et leur conformité avec l'orientation recommandée. Il peut être utilisé à des fins de suivi pendant l'audit ou pour l'assurance qualité après le processus d'audit. Afin de rester pertinente pour l'environnement d'audit, la liste peut être améliorée ou modifiée en fonction du contexte de l'ISC et des recommandations des autorités d'audit de l'ISC. Il peut également être intégré à la ou aux listes de contrôle de qualité de l'ISC pour garantir que les activités sont conformes aux normes d'audit applicables.

ANNEXE 6.2. Liste d'autocontrôle pour l'évaluation des risques de crédibilité budgétaire au niveau du programme/de l'entité						
Entité auditée		:				
Programme/Projet/Activité/Comptes audités		:				
Période couverte		:				
Auditeur/Noms des membres de l'équipe d'audit		:				
Activités / Questions			Oui	Non	N / A	Remarques
						Référence du Audit
Mandat et indépendance de l'ISC pour mener un audit de crédibilité budgétaire						
1	L'ISC est libre de toute instruction et ingérence dans la sélection des questions d'audit, la planification, la conduite, les rapports et le suivi de ses audits (ISSAI 10:3).					
2	Il existe une loi qui accorde à l'ISC un droit d'accès illimité aux dossiers, documents et informations (ISSAI 1:10).					
3	L'ISC a le droit de décider des informations dont elle a besoin pour ses audits (ISSAI 1:10).					
4	Le personnel de l'ISC a le droit d'accéder aux locaux des organismes contrôlés afin d'effectuer le travail sur le terrain que l'ISC juge nécessaire. (ISSAI 1:10)					
Sélection du sujet d'audit						
5	Les audits de crédibilité budgétaire sont inclus dans le plan d'audit stratégique de l'ISC pour l'année.					
6	Dans le cas où l'ISC ne spécifie pas le domaine de crédibilité budgétaire comme thème prioritaire dans son plan d'audit, il existe des instructions d'audit spécifiques aux secteurs/bureaux émanant des responsables appropriés au sein de l'ISC.					
7	L'ISC a entrepris un processus de compréhension des facteurs de risque pour les domaines critiques d'audit (programmes sectoriels et activités à l'échelle du gouvernement).					
8	L'ISC a déterminé les critères de sélection pour déterminer le sujet de l'audit.					

ANNEXE 6.2. Liste d'autocontrôle pour l'évaluation des risques de crédibilité budgétaire au niveau du programme/de l'entité						
Planification						
9	L'auditeur a réalisé une étude préalable pour le sujet d'audit sélectionné.					
10	L'auditeur a déterminé s'il fallait mener une évaluation des risques pour la crédibilité du budget séparée ou intégrée à l'audit général du programme/de l'entité.					
11	L'auditeur a procédé à une évaluation des risques pour le sujet sélectionné sur la base des facteurs de risque pour la crédibilité du budget.					
12	L'auditeur a identifié une réponse au risque alignée sur la crédibilité budgétaire au risque identifié.					
13	L'auditeur a déterminé l'approche d'audit (accent exclusif de l'audit sur la crédibilité budgétaire ; intégré à un autre audit ; relier les conclusions à la crédibilité du budget).					
14	L'auditeur a défini des objectifs et des questions d'audit distincts pour évaluer les risques de crédibilité du budget.					
15	L'auditeur a défini le champ de l'audit en fonction de l'approche de crédibilité budgétaire retenue.					
16	L'auditeur a identifié des critères liés à la crédibilité du budget..					
17	L'auditeur a spécifié la crédibilité du budget lors de la préparation du plan d'audit et de la stratégie globale.					
Conduite						
18	L'auditeur a collecté et analysé les éléments probants liés au budget par rapport aux critères d'audit identifiés.					
19	L'auditeur a formulé les conclusions de l'audit et a lié leurs éléments (critères, conditions, causes et effets) à la crédibilité du budget.					
20	L'auditeur a élaboré des conclusions et des recommandations d'audit basées sur les constatations d'audit concernant la crédibilité du budget.					
21	L'auditeur a lié l'analyse des déviations/écarts à la performance et a estimé les impacts des recommandations lorsque cela était possible.					

ANNEXE 7.1. Possibilités d'intégrer la crédibilité budgétaire dans le processus d'audit avec les parties prenantes

Étape du processus d'audit	Actions/ressources recommandées	Exemples
Sélection et planification des sujets d'audit	<p>Discuter des sujets, de l'analyse des causes profondes et des risques avec les parties prenantes qui analysent la crédibilité budgétaire, par exemple avec les auteurs de notes/rapports sur la crédibilité budgétaire des ODD ; la crédibilité du budget dans l'analyse de la gestion budgétaire liée au COVID ; l'analyse de la crédibilité des budgets sectoriels et programmes ; les évaluations PEFA.</p> <p>Outils/applications en ligne de l'ISC.</p>	<p>Ateliers avec des parties prenantes comprenant des panels d'experts et des discussions de groupe.</p> <p>Plateformes en ligne pour la contribution des citoyens, par exemple les plateformes CITIZENEYE au Ghana (encadré 7.5), en République de Corée et en Géorgie.</p>
Exécution de l'audit	<p>Examiner/inclure les éléments probants issus des analyses de crédibilité budgétaire, par exemple notes/rapports sur la crédibilité du budget des ODD ; crédibilité de la gestion budgétaire liée au COVID ; crédibilité budgétaire au niveau de secteurs et de programmes ; évaluations PEFA.</p> <p>Examiner/inclure les données des audits sociaux indiquant des écarts budgétaires importants.</p> <p>Examiner/inclure les données des outils et applications en ligne de l'ISC.</p> <p>Audits participatifs citoyens sur les questions de crédibilité budgétaire.</p> <p>Analyser dans quelle mesure les audités fournissent une justification raisonnable des écarts budgétaires.</p>	<p>Audits sociaux menés par les citoyens en Indonésie, au Sénégal et en Afrique du Sud.</p> <p>Audits participatifs citoyens aux Philippines.</p>
Rapports d'audit	<p>Publier les conclusions et fournir des recommandations pour résoudre les problèmes de crédibilité du budget, par exemple : les causes profondes des écarts budgétaires telles qu'une mauvaise coordination, des prévisions et des achats inadéquats, et des retards dans les financements des donateurs.</p> <p>Indiquez dans quelle mesure les audités fournissent une justification raisonnable des écarts budgétaires.</p> <p>Produire le rapport en temps opportun pour aider à rectifier les problèmes de crédibilité budgétaire.</p>	
Suivi des audits	<p>Élaborer et mettre en œuvre des stratégies avec les parties prenantes pour résoudre les problèmes de crédibilité budgétaire, par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • avec ceux qui sont touchés par la sous-utilisation des dépenses dans les secteurs critiques, en partenariat avec les OSC. • avec l'Exécutif /les audités. • avec le législateur : organiser des auditions ou de simples présentations orales pour les législateurs et le public. • avec des analystes de crédibilité budgétaire et des partenaires de développement. • avec les médias : préparer des communiqués de presse précis et en ligne ; pour un impact maximum, publier en même temps que le rapport est déposé au parlement. 	<p>Suivi conjoint, par exemple, Argentine : ISC/ACIJ sur la maîtrise de la maladie de Chagas (encadré 7.11) et audits articulés (AA) de Colombie (encadré 7.13).</p> <p>Comité multi-acteurs COVID au Sénégal.</p>

Renforcer la crédibilité budgétaire grâce aux audits externes : un manuel à l'usage des auditeurs

Les institutions supérieures de contrôle (ISC) ont un rôle important à jouer pour renforcer la mise en œuvre des promesses de développement durable et garantir que le budget de leur pays est sur la bonne voie. S'appuyant sur l'expérience de l'ISC, le manuel explore différentes approches d'audit qui peuvent contribuer à améliorer la crédibilité du budget.

Publié par le Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies et l'International Budget Partnership

July 2023



United Nations

Department of
Economic and
Social Affairs



**International
Budget
Partnership**