

Le paroxysme de la transparence budgétaire : Gage d'une bonne gouvernance des finances publiques

The paroxysm of budgetary transparency : a pillar of good public financial governance

Dr. ABOULHOUDA Wiam

Professeure Conférencière Habilitée

Faculté des Sciences Juridiques,

Economiques et Sociales ain chock casablanca

Résumé

Le Maroc est confronté à d'importants défis pour répondre aux besoins des citoyens et propulser le développement économique, social, culturel et environnemental. La précarité, le chômage des jeunes, les tensions démographiques et les inégalités croissantes entravent les efforts déployés par les pouvoirs publics qui visent à perfectionner les politiques publiques mises en place.

Aussi, face à un environnement mondial difficile, l'économie du pays est secouée par un ralentissement mondial, des prix alimentaires et énergétiques élevés et volatils, un resserrement plus marqué que prévu des conditions financières et un risque de fragmentation. Cela s'ajoute au défi à plus long terme consistant à atteindre les objectifs de développement durable d'ici 2030.

Ainsi, conscient du rôle important du budget public dans le progrès socio-économique et la concrétisation de la bonne gouvernance, notre pays a entamé une panoplie de mesures visant à renforcer la transparence, l'efficacité et l'efficacité des interventions publiques. En effet, le renforcement de la transparence budgétaire pourrait améliorer l'allocation des ressources et contribuer à instaurer la confiance en les institutions publiques. Le système fiscal a été également remodelé dans l'objectif de garantir une simplification de la législation fiscale, une augmentation des recettes fiscales à travers l'élargissement de la base d'imposition et une réduction des taux afin de garantir une meilleure redistribution des revenus.

En effet, les décisions budgétaires ont des impacts sur tous les citoyens. Le bon usage des deniers publics combiné à une maîtrise de leur destination sont essentiels au renforcement du civisme fiscal. Aussi, des politiques publiques répondant au mieux aux attentes des citoyens présentent un vecteur essentiel de modernisation de l'Etat. C'est ainsi, que la disponibilité des informations et leur exhaustivité permettent de favoriser un débat public informé sur le budget en mettant en lumière qui paie quoi et qui bénéficie de quoi.

Notre article se propose de mettre en exergue les différentes mesures prônées par les pouvoirs publics afin de renforcer la transparence budgétaire, les écueils qui entravent son atteinte et les pistes d'amélioration.

Mots clés : transparence budgétaire, bonne gouvernance, normes IPSAS, comptabilité d'exercice, rapports de performance.

Abstract

Morocco is facing significant challenges in responding to citizens' needs and promoting economic, social, cultural, and environmental development. Poverty, youth unemployment, demographic pressures, and increasing inequalities hinder the efforts deployed by public authorities aimed at improving the public policies that have been implemented.

Furthermore, faced with a difficult global environment, the country's economy is shaken by a global slowdown, high and volatile food and energy prices, a tighter-than-expected financial environment, and a risk of fragmentation. This is in addition to the longer-term challenge of achieving the Sustainable Development Goals by 2030.

Aware of the important role of the public budget in socio-economic progress and in the realization of good governance, Morocco has initiated a series of measures aimed at strengthening transparency, efficiency, and effectiveness of public interventions.

Budgetary decisions affect all citizens. The proper use of public funds combined with control over their destination is essential to strengthening tax civism. Public policies that respond to citizens' expectations also represent an essential driver of state modernization.

This article highlights the measures adopted by public authorities to strengthen fiscal transparency, the obstacles that hinder its achievement, and possible avenues for improvement.

Keywords : fiscal transparency, good governance, IPSAS standards, accrual accounting, performance reports.

Introduction

La transparence des finances publiques est une condition sine qua non de la gouvernance de l'action publique. Au-delà de l'amélioration de la gouvernance, la transparence des finances publiques constitue un enjeu majeur de la démocratie. Sa concrétisation se base d'une part, sur l'adoption d'un nouveau principe en finances publiques : le principe de la sincérité, et d'autre part, sur l'institution de nouvelles règles financières visant la maîtrise du déficit budgétaire et une meilleure appréciation du patrimoine de l'Etat et de sa situation financière.

Aussi, la transparence budgétaire est fondamentale pour prendre des décisions budgétaires efficaces et contrôler l'exécution des budgets. Elle est associée à une meilleure gestion macroéconomique, à des coûts d'emprunt plus faibles et à une allocation plus efficace des ressources. Elle peut accroître la confiance du public et renforcer le contrat social. La transparence consiste en la publication des documents budgétaires et la participation du public tout au long du cycle budgétaire ce qui permettrait une responsabilisation des gestionnaires. Les citoyens doivent être en mesure de suivre de près les budgets et les dépenses pour pouvoir exprimer leur opinion et faire en sorte que les fonds publics soient dépensés à bon escient. Il ne s'agit pas seulement de donner des moyens d'action aux citoyens, mais aussi d'améliorer la gouvernance.

L'importance de la transparence des finances publiques en tant que pierre angulaire de la bonne gouvernance est reconnue depuis longtemps. Dès l'antiquité, la ville d'Athènes exigeait le contrôle civil des biens publics et des revenus de toutes les personnalités publiques. Dans l'histoire moderne, l'inclusion de la comptabilité budgétaire publique dans les textes constitutionnels date de la Magna Carta au Royaume-Uni et des révolutions française et américaine.

C'est vrai que jusqu'au milieu des années 1990, il n'y avait ni définition reconnue internationalement de la transparence des finances publiques, ni codification de ce que ce terme englobait mais depuis cette époque, un certain nombre d'institutions internationales ont conçu des normes, des principes directeurs et des instruments d'évaluation afin de promouvoir une plus grande ouverture de la gestion des finances publiques. Spécialement après la crise financière de l'Asie de l'est qui a mis en exergue l'importance d'information exhaustives, fiables et dans les délais sur les activités budgétaires du gouvernement.

A partir des leçons tirées de la crise financière en Asie de l'est, le FMI a établi en 1998 un code de bonnes pratiques en matière de transparence budgétaire et a commencé l'année suivante à évaluer les pratiques des pays au regard de ce code. L'OCDE a mis également en place une panoplie de normes de bonnes pratiques en termes de transparence budgétaire. La commission du secteur public de la Fédération Internationale des Comptables a lancé en 1996 le projet de normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS).

Par la suite, l'Initiative pour la transparence dans les industries extractives (EITI), lancée en 2002 par de nombreuses parties prenantes et le Guide du FMI sur la transparence des recettes tirées de ressources naturelles ont reflété l'inquiétude croissante à propos de la transparence budgétaire dans les pays qui dépendent d'activités d'extraction.

En revanche, les rapports à parties prenantes multiples sur la responsabilité en matière de dépenses et de finances publiques (PEFA) ont surtout été utilisés dans les pays à bas et moyen revenu. Aussi, la crise financière mondiale a poussé un certain nombre d'organisations internationales et des parties prenantes à lancer en 2011, l'initiative mondiale sur la transparence des finances publiques GIFT qui a formulé une série de principes sur la transparence, la participation et la responsabilité. Ces dernières années, plusieurs instruments ont été mis en place, révisés et actualisés : Indice du Budget Ouvert, l'évaluation de la transparence budgétaire ETB...

Au Maroc, la consécration de la transparence budgétaire s'inscrit dans le sillage du passage à la nouvelle gestion publique axée sur les résultats consacrée dans la constitution 2011 qui adopte explicitement le principe de démocratie participative et de droit d'accès à l'information dans son article 27 « les citoyennes et les citoyens ont le droit d'accéder à l'information détenue par l'administration publique, les institutions élues et les organismes investis d'une mission de service public ». La nouvelle Constitution consacre également les principes fondamentaux d'ouverture, de transparence et de responsabilité. C'est ainsi qu'un budget citoyen a été publié, pour la première fois, en 2012. Ce document permet aux citoyens de déterminer la façon dont les dépenses sont réparties pour financer les politiques publiques ainsi que les recettes. Il permet également aux citoyens de prendre connaissance de l'ampleur de l'endettement public ainsi que l'évolution des principaux indicateurs macro-économiques¹.

Aussi, la LOF130-13 met en exergue l'importance de la responsabilisation des gestionnaires et de la réédition des comptes en renforçant le pouvoir financier du parlement. En effet, celui-ci est tenu de participer aux débats ayant trait aux questions financières dès les premières étapes de préparation du projet de loi de finances. Les documents mis à sa disposition ont été également diversifiés. Une nouvelle nomenclature budgétaire a été mise en place clarifiant la destination des deniers publics, et ce, afin de renforcer la transparence budgétaire et la bonne gouvernance.

Notons que l'accès des citoyens au budget de l'État est l'un des piliers de l'actuel programme de réforme de la transparence budgétaire qui est essentielle pour améliorer les décisions économiques et financières des pouvoirs publics. Néanmoins, l'ouverture du budget national à l'examen public ne constitue qu'une étape sur le chemin long et escarpé de l'accès à l'information.

Nous tenterons, dans un premier lieu, d'explicitier les apports de la LOF130-13 en termes de consécration de la transparence des finances publiques, et ce, avant de mettre en

¹ En Corée, les citoyens peuvent solliciter un centre d'information sur le gaspillage budgétaire pour faire état de toute allégation de mauvaise utilisation ou de gaspillage des fonds publics. Pendant la phase de vérification, les citoyens ont la possibilité d'adresser des suggestions au conseil d'audit et d'inspection concernant les activités ou les dépenses des entités publiques contrôlées.

En Philippines a été crée l'Accord de Partenariat sur le Budget (BPA). Il s'agit d'un mécanisme de dialogue des organisations de la société civile avec les organismes de l'administration nationale sur l'élaboration des projets de projet.

exerger le nouveau référentiel comptable en tant que vecteur essentiel au service de la transparence et de la bonne gouvernance des finances publiques.

I- La transparence des finances publiques : Les apports et les limites de la LOF 130-13

La LOF130-13 consacre l'engagement du Maroc en faveur du renforcement de la transparence budgétaire. Elle ouvre la voie vers le renforcement des principes budgétaires fondamentaux, la responsabilisation des gestionnaires publics, l'amélioration de la lisibilité budgétaire et l'accroissement du rôle du parlement dans le débat budgétaire.

La nouvelle LOF130-13 a introduit une démarche de performance pour améliorer l'efficacité des politiques publiques permettant de faire passer l'État d'une logique normative axée sur moyens à une logique de résultats ce qui a exigé la réforme de la nomenclature budgétaire pour passer à une présentation par missions, programme, projet/action, tout en évoquant la dimension régionale. La LOF table également sur rationalisation de la dépense et l'amélioration de l'efficacité de l'action publique dans le cadre d'une bonne gouvernance.

1- Le passage à une nouvelle nomenclature budgétaire

Les critiques infligés à la gestion en mode LOF 1998 étaient unanimes. Le budget de l'État était réparti par ministère et par nature de dépenses (les titres) puis par type de politique (les « chapitres »). La présentation du budget de chaque ministère en chapitres ne permettait pas une visibilité de la destination exacte des dépenses publiques. Cette situation avait naturellement des conséquences nuisibles en termes de gestion.

Avec la LOF130-13, les dépenses sont ventilées en missions, programmes, projets ou actions ce qui permet au parlement d'avoir une idée plus claire de l'ensemble des crédits affectés.

D'une certaine manière, nous entrons là dans l'ère d'une sorte de révolution permanente des finances publiques : la nomenclature des programmes devra être constamment affinée, les meilleurs indicateurs de résultats régulièrement recherchés et naturellement revus et il faudra tenir compte de l'existence de politiques nouvelles qui devront rentrer dans cette mécanique¹.

Avec la LOF130-13, il s'agit d'apprécier exactement le coût complet de chaque programme à l'instar de ce qui est proposé par la comptabilité analytique.

Dans le cadre de la nouvelle LOF, le budget n'est plus présenté par nature de dépenses (personnel, fonctionnement, investissement, intervention, etc.), mais par politiques publiques (sécurité, culture, santé, justice, etc.) désormais appelées missions permettant ainsi au parlement et aux citoyens d'apprécier la totalité des moyens déployés pour mettre en œuvre chaque politique publique².

¹ Nicolas TENZER, Les finances publiques au service d'une stratégie de réforme : comment concilier rigueur et réactivité ? Revue Marocaine d'Audit et de Développement, N 25, 2008, p39.

² L'État privilégie une présentation par « destination », permettant au citoyen de bien comprendre à quelle politique publique, ou mission, est affecté l'argent de ses impôts.

Le parlement vote le budget par mission. Une mission est créée à l'initiative du gouvernement et peut être ministérielle ou interministérielle. Elle regroupe des programmes et le parlement peut modifier la répartition des dépenses entre programmes au sein d'une même mission.

Le programme, qui constitue l'unité de l'autorisation parlementaire, définit le cadre de mise en œuvre des politiques publiques. Il constitue une enveloppe globale et limitative de crédits. Il relève d'un seul ministère et regroupe un ensemble cohérent d'actions. Il est confié à un responsable, désigné par le ministre concerné.

Le responsable de programme peut modifier la répartition des crédits par action et par nature : c'est le principe de fongibilité. En effet, la répartition des crédits indiquée en annexe du projet de loi de finances n'est qu'indicative. À chaque programme sont associés des objectifs précis et des indicateurs de performance.

Quant aux actions, elles précisent la destination des crédits. Il s'agit d'un découpage indicatif du programme, l'action apporte des précisions sur la destination prévue des crédits.

Aussi, la nouvelle logique de performance qui irrigue l'ensemble de la LOF repose notamment sur la fixation d'objectifs associés à des indicateurs qui doivent être clairs, mesurables, précis, fiables. Ils doivent exprimer fidèlement l'objectif, permettre de porter un jugement et mesurer la performance de chaque action sans produire d'effets pervers, etc. Les indicateurs de performance sont d'excellents outils pour piloter une activité ou un plan d'action. Ils délivrent une information quantifiée pertinente à destination des décideurs pour mesurer et évaluer, en se basant sur une batterie d'indicateurs, les résultats d'une ou plusieurs actions.

Or, sur cette question réside le grand bémol lié aux indicateurs de performance. La question de leur pertinence est posée. Dans les organisations publiques, les finalités sont souvent floues et même lorsqu'elles sont explicitées, elles peuvent ne pas être considérées comme pertinentes par certains acteurs. Les objectifs peuvent être difficiles à définir ; ils peuvent être multiples, voire contradictoires. C'est dans le choix des indicateurs d'impact que cette dimension intrinsèquement politique de l'indicateur se manifeste avec le plus de force¹.

L'objectif ultime d'une intervention publique est d'avoir un impact positif sur la population cible. Or, si les indicateurs sont disponibles, les indicateurs d'impact sont presque totalement absents du discours public. A cela s'ajoute la confusion entre indicateurs d'impact et indicateurs relatifs aux entrants. D'autant plus qu'on accorde plus d'intérêt aux indicateurs relatifs aux entrants et aux impacts au dépend des autres indicateurs notamment ceux liés aux moyens et à l'efficacité. Aussi, les objectifs de l'action publique sont complexes, multidimensionnels et parfois flous.

Pour ce qui est des missions, les intitulés sont généraux, laconiques et théoriques et ne sont pas accompagnés d'indicateurs et d'objectifs de performance. Les programmes peuvent

¹ Dominique Bessire, Pascal Fabre, Enjeux et limites du pilotage par les indicateurs en management public, l'exemple de la recherche en sciences de gestion, HAL Id : hal-00646755 <https://hal.science/hal-00646755v1> Submitted on 30 Nov 2011, consulté le 22/03/2025 à 9h18.

concourir des interventions hétérogènes ce qui a pour effet de brouiller la lisibilité des politiques publiques.

2- Le renforcement de la transparence des finances publiques : Le principe de sincérité

La transparence des finances publiques de même que la participation de la population et de la société civile à l'établissement du budget témoignent du bon fonctionnement d'un système fondé sur l'obligation des autorités de rendre compte de leur action.

On tend désormais à parler plus largement de *bonne gouvernance financière*. On applique alors les principes de la bonne gouvernance au secteur des finances publiques¹.

Ainsi, Pour renforcer la transparence budgétaire, La LOF 130-13 propose d'introduire de manière explicite le principe de sincérité budgétaire². En effet, il ne peut y avoir de transparence sans sincérité ni de sincérité sans transparence. Ce principe vise à conforter la pertinence des hypothèses qui président à la préparation de la loi de finances, confirmer la qualité des prévisions de ressources et de charges compte tenu des informations disponibles au moment de leur établissement, et confirmer l'engagement de procéder à la présentation de

¹ Principes de la bonne gouvernance appliqués aux finances publiques

- *Légitimité*. Elle désigne la légitimation démocratique des décisions de politique financière. Elle englobe également une participation appropriée, équilibrée et non discriminatoire de la population (égalité entre femmes et hommes).
- *Obligation de rendre compte*. Ce principe comprend la responsabilité et l'obligation des instances étatiques de rendre compte aux citoyens de leurs actes et passe par la transparence sur les activités de l'Etat. L'efficacité et l'efficience de l'administration des finances publiques dépendent en effet de la possibilité dont bénéficient et usent la société et ses citoyens de demander des comptes à l'Etat.
- *Légalité*. Ce principe oblige la politique et l'administration financières publiques à respecter un cadre légal valable pour tous, équitable et impartial (obligation de l'administration de respecter le droit). La légalité des finances publiques garantit principalement leur prévisibilité et leur contrôle en toute fiabilité.
- *Efficacité*. Ce principe décrit la volonté et la capacité des organes et institutions publics d'accomplir leurs tâches. L'amélioration de l'efficacité dans le cadre de la bonne gouvernance financière passe avant tout par le renforcement des capacités des institutions publiques à gérer les ressources publiques.
- *Action de l'Etat axée sur le développement*. Ce principe se réfère aux valeurs fondamentales qui régissent l'activité étatique : justice sociale, durabilité écologique et économie de marché. Ces valeurs doivent transparaître non seulement dans les recettes, mais aussi dans les dépenses de l'Etat.

Source: Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit (GTZ), *Good Financial Governance – Good Governance in Public Finance*, Fiscal Studies, n° 3, Eschborn, 2006.

² L'article 10 de la LOF130-13 : « Les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat. La sincérité des ressources et des charges s'apprécie compte tenu des informations disponibles au moment de leur établissement et des prévisions qui peuvent en découler ».

lois de finances rectificatives en cas de modifications significatives des priorités et hypothèses de la loi de finances initiale.

Néanmoins, le principe de sincérité souffre de plusieurs imperfections. D'abord, il s'agit d'un principe classique de la comptabilité générale qui n'est pas spécifique aux finances publiques puisqu'il est issu des normes comptables propres aux entreprises. Le principe de sincérité budgétaire souffre d'une absence de définition¹ et d'imprécision juridique². Il s'agit d'un principe sibyllin car la LOF130-13 ne l'a pas défini explicitement et n'a pas apporté plus de précision sur sa notion : sincérité des chiffres contenus dans la loi, sincérité du budget ou sincérité budgétaire, sincérité de la présentation de la loi de finances, sincérité d'ensemble des charges de la loi de finances ou des plafonds de charges ou encore des prévisions ou évaluations de dépenses, sincérité de l'évaluation des recettes fiscales ou ressources, sincérité des recettes et du déficit, sincérité dans la présentation des emplois ou la répartition des dépenses de personnel.

La LOF propose de réduire le nombre de catégories des Comptes Spéciaux du Trésor, de rationaliser la création et la gestion des Services de l'Etat Gérés de Manière Autonome et des Comptes Spéciaux du Trésor ainsi que de renforcer la transparence dans la gestion du patrimoine de l'Etat. Ces dispositions ont été prises afin de renforcer l'équilibre financier et améliorer la transparence budgétaire

La LOF propose également de conférer le caractère limitatif aux crédits de personnel et d'intégrer les cotisations de l'Etat au titre de la prévoyance sociale et de la retraite dans les dépenses de personnel, d'interdire d'inscrire les dépenses de fonctionnement ou de personnel au niveau du chapitre d'investissement, de limiter le report des crédits d'investissement par l'introduction du seuil de 30% des crédits de paiement et d'orienter la dette publique vers le financement de l'investissement.

Or, la transparence des finances publiques ne peut être atteinte en l'absence d'une vraie responsabilisation des gestionnaires qui passe nécessairement par un renforcement du rôle du parlement.

3- La responsabilisation des gestionnaires et le renforcement du rôle du parlement

Dans le cadre de la responsabilisation des gestionnaires, la LOF130-13 a intégré de nouvelles dispositions, et ce, en réponse à la constitution 2011 et aux exigences d'une gestion managériale des services publics. Ainsi, des audits de performance sont réalisés par l'Inspection Générale des Finances qui est amenée à présenter le rapport de son audit au parlement. Les départements ministériels sont chargés d'élaborer des Projets Ministériels de Performance accompagnant le projet de la loi de finances et qui présente des données sur leurs stratégies, leurs programmes, leurs objectifs et indicateurs de performance.

Chaque département est amené également à préparer un Rapport Ministériel de Performance joint au projet de loi de règlement de l'année considérée, et qui compare pour chaque programme les réalisations avec les prévisions initiales. Ces rapports sont consolidés

¹ D. LANDBECK, « La notion de sincérité en finances publiques », RFDA 2002, n° 4, p. 798.

² J.-F. JOYE, « La sincérité, premier principe financier », op. Cité, p. 17.

au niveau du Rapport Annuel de Performance établi par le Ministère chargé des Finances et présenté au parlement à l'occasion de la préparation du projet de loi de règlement.

Pour ce qui est de la loi de règlement, celle-ci passait inaperçue auparavant ne suscitant pas de débat, parce que le gouvernement ne la présentait qu'après des années et parfois après le changement de gouvernement et de la majorité gouvernementale. Aujourd'hui, la LOF130-13 impose un délai pour sa présentation devant le parlement. Ainsi, en vertu de l'article 65 de la LOF130-13 et conformément à l'article 76 de la constitution, le projet de loi de règlement doit être déposé annuellement sur le bureau de la Chambre des Représentants, au plus tard, à la fin du premier trimestre du deuxième exercice qui suit celui de l'exécution de la loi de finances concernée.

La présentation au parlement de la loi de règlement, accompagné d'autres documents essentiels et du rapport de la Cour des comptes, constitue normalement un moment pour les parlementaires d'évaluer et de contrôler l'exécution d'une loi qu'ils ont votée auparavant. Il s'agit d'un exercice qui se fait attendre pour opérationnaliser le principe constitutionnel de la responsabilité et de la réédition des comptes.

Néanmoins, de nombreux pays déclarent, qu'en termes de responsabilisation des gestionnaires, la tâche s'est révélée beaucoup plus ardue que prévu. Ils ont eu en particulier du mal à relier les programmes et les responsables à des résultats distants et complexes. En effet, il est difficile voire impossible de relier directement les résultats à des actions ou des décisions prises par les responsables. Aussi, la responsabilisation des gestionnaires est dépourvue de tout sens si le parlement ne dispose pas de moyens lui permettant d'assurer un contrôle voire une évaluation des politiques publiques. C'est ainsi qu'avec la promulgation de la nouvelle Constitution, en date du 29 juillet 2011, on assiste à une véritable responsabilisation du parlement dans les questions budgétaires de l'Etat. Ainsi, celui-ci doit veiller à la qualité des débats ayant trait aux finances de l'Etat, à la rationalisation des charges publiques et au meilleur suivi de l'exécution des prévisions budgétaires.

Aussi, selon l'article 101 de la Constitution 2011, le chef de gouvernement est obligé de présenter aux députés un état des lieux mensuel des politiques publiques ce qui permet à ces derniers d'évaluer régulièrement leur mise en œuvre et de procéder aux ajustements nécessaires.

En effet, alors que le parlement est resté cantonné, pendant plusieurs années, dans une approche quantitative des budgets reposant sur le seul volume des crédits, leur taux d'évolution et leur taux de consommation, la LOF130-13 a renforcé le pouvoir financier du parlement par l'enrichissement qualitatif de l'information sur la loi de finances et par l'orientation du débat parlementaire davantage vers la performance du budget et ses retombées sur la qualité de vie des citoyens.

La LOF130-13 propose d'associer le parlement dès les premières étapes de préparation du projet de loi de finances et de mettre à sa disposition des données précises et de qualité afin de lui permettre d'exercer son rôle de contrôle des politiques publiques et des conditions de leur mise en œuvre. Aussi, les informations communiquées au parlement sont désormais enrichies par de nouveaux rapports et 2 annexes afin d'améliorer la qualité du débat sur la loi de finances.

Toutefois, résumer l'évolution des finances publiques en une centaine de pages n'est pas nécessairement le meilleur moyen pour permettre aux parlementaires de disposer d'une information susceptible de leur permettre d'assurer leur mission de contrôle et d'évaluation des finances publiques.

Parmi les documents qui doivent être joints au projet de loi de finances de l'année figurent des projets annuels de performances présentant les objectifs associés aux crédits des différents programmes et permettant de mesurer, au moyen d'indicateurs précis, l'efficacité de la dépense publique. La question qui se pose avec acuité réside dans la possibilité des parlementaires de décrypter des documents aussi rébarbatifs, compliqués et flous que sont les documents financiers. C'est ainsi qu'une présentation basée sur la comptabilité générale permettrait au parlement d'être mieux outillé pour évaluer la santé des finances publiques, prendre des décisions éclairées, participer activement dans le processus financier dès les premières étapes d'élaboration du projet de loi de finances permettant ainsi une bonne gouvernance des finances publiques.

En outre, le projet de loi de règlement est accompagné des rapports ministériels de performance, du rapport annuel de performance préparé par le ministre chargé des finances, des rapports d'Audit de performance établis par l'Inspection Générale des Finances, et du rapport sur les finances des collectivités territoriales. D'autant plus que les projets ministériels annuels de performance accompagnent les budgets sectoriels présentés au parlement.

Et afin d'associer le parlement dès les premières étapes de préparation de la LF, plusieurs mesures ont été prises. Il s'agit en l'occurrence du réaménagement du calendrier de préparation des LF. Ainsi, sont discutés avant la fin du mois de juillet, les grandes orientations et le cadre général qui sous-tendent le projet de loi de finances, notamment le contexte international, l'évolution de l'économie nationale, ainsi que l'exécution de la loi de finances de l'année en cours et la programmation globale de l'Etat¹. Les modalités de vote de la loi de finances ont été également révisées avec une clarification du droit d'amendement et de la notion de charge publique. Néanmoins, le temps imparti au vote du projet de loi de finances, qui est passé de 70 jours à 58 jours, paraît insuffisant à une prise de décision éclairée².

Au niveau de la loi de règlement, la LOF130-13 propose de réduire les délais de sa préparation et de sa présentation au parlement dans le cadre des dispositions constitutionnelles, c'est ainsi que le processus de vote par le parlement de la loi de règlement doit être bouclé dans les six mois suivant son dépôt par le gouvernement sur le bureau de la Chambre des Représentants.

Au niveau des lois rectificatives, leur vote par le parlement devrait être fait dans un délai global de 15 jours, et ce, étant donnée le caractère urgent que revêtent ce type de lois de finances.

Néanmoins, en dépit des efforts déployés en vue de renforcer le pouvoir financier du parlement, celui-ci reste limité. Ainsi, en matière de recettes, les députés ne peuvent proposer

¹ La PBT fait l'objet d'un rapport préparé par le gouvernement et pouvant être discuté au parlement.

² Au Danemark, le projet de loi de finances doit être présenté au parlement danois au moins quatre mois avant le début de l'exercice budgétaire (article 45 de la constitution danoise).

des diminutions, notamment en matière fiscale, car ceci priverait le budget de moyens d'action et hypothèquerait les projets de développement.

En matière de dépenses, ils ne peuvent proposer la création d'une nouvelle dépense ou l'augmentation d'une dépense existante, et ce, afin d'éviter le gaspillage des deniers publics et l'aggravation du déséquilibre budgétaire.

Notons que la constitution 2011¹ a conféré au parlement le rôle d'évaluateur des politiques publiques. Or, la culture d'évaluation est peu réputée au sein du parlement faute d'incitation à l'utilisation des évaluations ou par crainte que l'utilisation des évaluations ne desserve certains intérêts. Ainsi, il faudrait examiner l'opportunité d'accroître les capacités d'expertise du parlement en créant un office budgétaire parlementaire indépendant chargé d'un mandat clair à l'instar de l'Australie, l'Autriche, le Canada, l'Italie, le Corée et les Etats-Unis. Il faudrait également veiller à outiller les parlementaires avec des connaissances et des compétences dont ils ont besoin pour se saisir efficacement de la documentation budgétaire et pour garantir une vraie implication dans le processus budgétaire².

C'est ainsi que le passage à une comptabilité d'exercice permettrait de renforcer le rôle du parlement, et ce, en permettant une meilleure lisibilité de l'emploi des crédits budgétaires et des opérations comptables.

II- La réforme de la comptabilité de l'Etat : Un vecteur au service de la transparence et la bonne gouvernance des finances publiques

La comptabilité de l'Etat, fondée sur la comptabilité de caisse, ne prenant en compte que les recettes et les dépenses, souffrait auparavant d'un ensemble d'imperfections et ne donnait pas une image fidèle de la gestion du patrimoine de l'Etat.

Ainsi, le Maroc a engagé ces dernières années une myriade de réformes visant à moderniser la gestion des finances publiques et à renforcer la transparence financière. La réforme de la comptabilité de l'Etat est l'une des composantes les plus importantes de ce chantier de réforme, puisqu'elle constitue l'ossature du nouveau système d'information

¹ La constitution marocaine adoptée en juillet 2011 qui stipule dans son article 146 qu'une loi organique doit fixer notamment les règles de gouvernance relatives au bon fonctionnement de la libre administration, au contrôle de la gestion des fonds et programmes, à l'évaluation des actions et à la reddition des comptes'. La Constitution de juillet 2011 dans son article 70 a conféré une place centrale au Parlement, avec ses deux chambres, en élargissant ses compétences et ses prérogatives de législation, de contrôle de l'action gouvernementale, de diplomatie parlementaire et d'évaluation des politiques publiques.

² Aux Etats-Unis, depuis 1972, la présidence de la chambre des représentants du congrès propose aux nouveaux représentants un programme de formation organisé par l'Institut des Sciences Politiques à la Kennedy School de Havard. Il consiste en des séminaires intensifs sur les grandes questions relatives à l'action publique comme la politique étrangère, les politiques de santé et le budget fédéral.

financière et comptable et un véritable levier destiné à consolider les avancées indéniables réalisées dans le domaine de la gouvernance des finances publiques marocaines.

Cette réforme vise le passage d'une comptabilité des flux à une comptabilité d'exercice fondée sur les droits constatés qui englobe tous les engagements de l'Etat et comporte une optique patrimoniale en prenant en compte des éléments d'actif (immobilisations corporelles, incorporelles, financières et stocks), et de passif, intégrant la dette, les risques potentiels et les engagements hors bilan, ce qui confère une vision fidèle et plus exhaustive de la situation financière et patrimoniale de l'Etat.

L'intérêt de cette réforme se situe alors à un double objectif, tant au niveau de la transparence des finances publiques et de l'amélioration de sa capacité à mieux piloter l'action publique, qu'au niveau du renforcement de sa capacité en matière d'évaluation des politiques publiques et d'appréciation des marges de manœuvre dans la prise de décision. En outre, les effets qu'elle induit sur la simplification des circuits comptables et l'allégement des procédures participeront, sans aucun doute, à l'amélioration du traitement des opérations comptables dans des conditions de sécurité, de fiabilité et de traçabilité. Toutefois, la comptabilité d'engagement n'est pas la panacée pour améliorer la performance, elle constitue uniquement un moyen pour obtenir de meilleures informations, en particulier sur le coût de revient des services fournis. Pour être efficaces, ces informations devraient être utilisées dans le management et dans le processus de décision.

1- Une réforme comptable à la lumière des normes IPSAS

Les systèmes comptables de la plupart des Etats ont été réformés afin d'améliorer l'imputabilité et la transparence des finances publiques. Il s'agit de choisir le modèle comptable du secteur privé comme référence, estimant que les rapports financiers des administrations publiques pouvaient être préparés sur la base des mêmes critères que ceux des entités commerciales. Ainsi, les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) sont considérées comme la voie à suivre vers la modernisation de la comptabilité publique et beaucoup de pays se sont efforcés de les adopter.

Au départ, ces IPSAS s'inspirent des normes comptables internationales du secteur privé (IFRS). Cependant, nombreux sont ceux, tant parmi les théoriciens que parmi les professionnels, qui critiquent cela au motif que les administrations publiques ont des caractéristiques qui exigent que l'on fasse attention en adaptant les systèmes comptables à ceux des entreprises (Ellwood et Newberry, 2007 ; Newberry, 2014)¹.

¹ Certains soulignent le caractère incomplet des IPSAS par rapport aux obligations comptables du secteur public (par exemple, en ce qui concerne la taxation ou les avantages sociaux). Pour faire face à cette question, l'IPSASB a mis au point un cadre conceptuel spécifique pour les entités du secteur public. Une autre critique entendue concerne le fait que les normes n'analysent pas spécifiquement les particularités de l'administration publique et ne font que mentionner que des informations financières peuvent être incluses dans le rapport financier. Cette observation tranche avec l'importance du budget dans certains pays et peut même mettre en péril l'adoption des IPSAS dans les pays où le budget est la pierre angulaire

Il existe actuellement 44 normes IPSAS qui sont actualisées en permanence. Elles visent, à travers l'harmonisation des normes comptables, d'accroître la transparence et la responsabilité dans la gestion des ressources publiques. Elles permettent une consécration de l'évaluation de l'efficacité, l'efficience et l'impact des politiques publiques, et ce, en exigeant une divulgation exhaustive, complète et en temps opportun des informations financières.

Ainsi, pour ne pas être en marge des évolutions internationales, le Maroc a amorcé une réforme du système comptable public consacrant les principes de transparence, de responsabilité et de reddition des comptes. La réforme de la comptabilité publique est marquée par le passage à une comptabilité d'exercice retraçant tous les engagements de l'Etat et comportant une forte valeur ajoutée patrimoniale. Le Maroc a choisi aussi d'harmoniser la comptabilité publique avec les normes comptables internationales en vigueur du secteur public tout en assurant une consolidation des comptes des différentes entités du secteur public (État, établissements publics et collectivités locales) et permettant la certification des comptes.

Ainsi, en 2012, le Maroc a adopté les normes comptables internationales (IPSAS), ce qui en fait le premier pays arabe et le troisième pays africain à les intégrer au sein du Conseil IPSAS¹. En effet, notre pays est confronté à d'énormes défis l'obligeant d'adopter une gestion moderne de ses finances publiques. À cet effet, le développement de la comptabilité constitue une pierre angulaire dans le processus de modernisation des modes de gestion en fournissant une information fiable et transparente offrant une meilleure visibilité financière au bénéfice des gouvernements, du parlement, des investisseurs, des bailleurs de fonds et de l'ensemble des utilisateurs.

La mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice constitue le jalon de la modernisation de l'Etat et du renforcement de la transparence et de la performance. En effet, l'objectif de transparence des comptes publics ne pourrait être atteint sans une information financière fiable et transparente provenant d'un système financier et comptable reconnu à l'échelle internationale.

Les normes IPSAS sont élaborées par le Conseil des Normes Comptables International du Secteur Public (IPSASB), organisme indépendant de normalisation créé par la Fédération Internationale des Experts Comptables (IFAC), spécifiquement pour les entités du secteur public. Elles établissent des exigences sur la manière dont les transactions et événements économiques particuliers doivent être comptabilisés et présentés dans les états financiers à usage général des entités du secteur public. Elles établissent également les normes de

du système comptable. Enfin, l'inclusion de la juste valeur comme critère de mesure pour le secteur public est difficile à calculer.

¹ La Trésorerie Générale du Royaume (TGR) est devenue, depuis 2012, membre du Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS Board). Son adhésion a fait du Maroc le premier pays arabe et le troisième pays africain, après l'Afrique du Sud et le Kenya, à rejoindre cette instance internationale en charge des problématiques d'ordre comptable et financier.

comptabilisation, d'évaluation, de présentation et d'information des éléments présentés dans les états financiers et de l'information présentée dans les notes afférentes aux états financiers¹.

Ainsi, la normalisation comptable peut jouer un rôle important dans la promotion de la démocratie participative dans la gestion des affaires publiques, et ce, en impliquant les citoyens dans le processus décisionnel. Les citoyens sont ainsi en mesure d'apprécier la destination et l'utilisation des deniers publics et peuvent, à cet effet, demander comptes aux gestionnaires.

En gros, La réforme comptable a intégré à la comptabilité budgétaire,² la comptabilité générale³ et la comptabilité d'analyse des coûts⁴ ce qui permettrait de moderniser la gestion publique et de réformer l'administration.

2- Une réforme comptable consacrant la bonne gouvernance

S'inspirant des pratiques des entreprises, le système financier et comptable a été largement rénové s'alignant sur les standards internationaux tout en respectant les spécificités des finances publiques marocaines.

La comptabilité d'exercice est considérée comme un outil privilégié de consécration des principes de bonne gouvernance, notamment les principes de transparence, de participation et de reddition des comptes.

La consécration du droit à l'information et de participation des citoyens et le renforcement du rôle du parlement permettraient une vraie reddition des comptes. Cette reddition s'établira à l'aune de nouveaux critères de mesure de l'efficacité et l'efficience de la gestion de deniers publics, et améliorera la qualité du débat budgétaire au sein du parlement.

La comptabilité d'exercice constitue un outil de modernisation des établissements publics en raison des changements et des mutations profondes qu'elle implique en termes d'amélioration de la bonne gouvernance dans la sphère publique.

En effet, la comptabilité budgétaire est enrichie par l'institution de la comptabilité générale proche de celle applicable dans les entreprises et de la comptabilité d'analyse des

¹ IFAC, introduction aux IPSAS, PDF (ifacweb.blob.core.windows.net), consulté le 25/03/2025 à 14h17.

² D'après l'article 32 de la LOF, les recettes sont prises en compte au titre de l'année budgétaire au cours de laquelle elles sont encaissées par le comptable public concerné ; Les dépenses sont par contre prises en compte au titre de l'année budgétaire au cours de laquelle les ordonnances de paiement sont visées par les comptables assignataires ; elles doivent être payées sur les crédits de ladite année, quelle que soit la date de la créance.

³ Selon l'article 33 de la LOF, la comptabilité générale de l'État est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations de l'Etat qui constituent les faits générateurs de passation des écritures comptables. Elle retrace les opérations au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement.

⁴ Article 31 de la LOF130-13 : « ...Il peut tenir une comptabilité destinée à analyser les coûts des différents projets engagés dans le cadre des programmes... ».

coûts en vue de suivre le coût global des services publics et assurer une maîtrise des dépenses publiques.

Aussi, L'article 154 de la constitution stipule que : « Les services publics sont organisés sur la base de l'égal accès des citoyennes et des citoyens [...] ils sont soumis aux normes de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité, et sont régies par les principes et valeurs démocratiques consacrées par la constitution ». La nouvelle constitution de 2011 a également consacré le titre XII à la bonne gouvernance, en précisant que les services publics sont soumis aux normes de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité et sont régis par les principes démocratiques consacrés par la constitution. Elle souligne que les agents des services publics exercent leurs fonctions selon les principes de respect de la loi, de neutralité, de transparence, de probité et d'intérêt général.

La bonne gouvernance est associée à la transparence, à l'intégrité, à la responsabilisation des acteurs, à la gestion efficiente des ressources financières, à la reddition des comptes et à la participation citoyenne. Elle vise à garantir la stabilité économique, la croissance et le développement durable d'un pays en optimisant la gestion des fonds publics. Les concepts de traçabilité, d'efficacité, d'efficience et de performance sont également étroitement liés à une gouvernance financière réussie.

Notons que la nouvelle constitution 2011 met également en exergue l'obligation de contrôle et d'évaluation de la performance consacrant ainsi la transparence et la bonne gouvernance financière.

3- Une réforme comptable au service de l'évaluation de la performance

La nouvelle comptabilité est un véritable outil de suivi, d'évaluation et de mesure de la performance de l'action publique. Elle aide les gestionnaires dans la prise de décision et éclaire les citoyens sur l'utilisation des dépenses publiques.

En effet, l'application du nouveau référentiel comptable permet de fournir des informations exhaustives, riches et plus significatives pour les gestionnaires. Ces informations permettraient d'apprécier et d'analyser l'évolution du patrimoine de l'Etat.

Aussi, à travers l'analyse des coûts, la nouvelle comptabilité offre un cadre propice à la consécration de l'évaluation des politiques publiques.

Néanmoins, des écueils entravent la consécration de l'évaluation comme levier pour propulser la transparence budgétaire. Il s'agit en l'occurrence de :

- Défaut d'impulsion politique,
- L'accès restreint aux travaux,
- La technicité,
- La déconnexion entre les questions évaluatives et le débat public,
- Les contradictions entre les résultats,
- Les suspicions de partialité,
- La déconnexion entre les recommandations et leur opérabilité,
- Le manque de pertinence des évaluations,
- Le nombre trop faible de publications,
- Le décalage temporel entre l'évaluation et la décision politique.

Ainsi, en dépit des efforts déployés, le passage du Maroc aux normes IPSAS se fait d'une façon timide puisque jusqu'à présent les normes IPSAS ne sont applicables que par la Trésorerie

Générale du Royaume. Les autres établissements du secteur public n'ont pas encore vu leurs comptes élaborés selon le référentiel international.

En effet, l'application des IPSAS suppose un cadre réglementaire prédéfini permettant l'application effective de ces normes. Aussi, la faible formation du personnel et des gestionnaires en matière de la nouvelle culture de la performance dans la gestion des deniers publics constitue une autre entrave.

Le système d'information comptable devrait également être refonder de manière à assurer l'application des principes de la nouvelle réforme comptable en termes de présentation et de fonctionnement des comptes, de tenue de la comptabilité budgétaire des dépenses et des recettes et de la comptabilité générale en droits constatés, avec une préfiguration de la comptabilité d'analyse des coûts, de la gestion prévisionnelle de la trésorerie et de la consolidation des comptes publics.

Conclusion

Le Maroc a connu un tournant historique à travers l'adoption de la constitution de 2011 qui consacre le passage d'une approche normative de la gestion publique à une approche managériale s'articulant autour des principes de transparence, de responsabilité et de reddition des comptes. Cette constitution a été consolidée par la promulgation d'une nouvelle loi organique relative à la loi de finances qui a pour but de donner un nouvel élan à la modernisation de l'Etat en réorientant la gestion financière d'une perspective de moyens et de ressources vers une logique basée sur les résultats et la performance.

En effet, le budget joue un rôle prépondérant dans la concrétisation des priorités politiques et des choix politiques. Néanmoins, pour qu'il puisse jouer efficacement son rôle, il doit être accessible aux citoyens et adapté à leurs intérêts. Il doit également garantir la responsabilité dans l'utilisation des deniers publics et l'atteinte des résultats.

Dans cette optique, la transparence budgétaire présente des avantages clés en renforçant la responsabilisation et en assurant une participation des citoyens dans la prise de décisions. Elle est associée à une meilleure gestion macroéconomique, à des coûts d'emprunt plus faibles et à une allocation plus efficace des ressources.

Au Maroc, et dans le cadre de la consécration de la transparence budgétaire, le Ministère de l'Économie et des Finances a mis en place des consultations citoyennes pendant l'élaboration du budget et des consultations en ligne pendant l'exécution du budget. Le parlement a mis en place des audiences publiques pour l'approbation du budget annuel.

Aussi, la réforme de la comptabilité de l'État a pour ambition de satisfaire l'exigence de comparabilité de l'information financière au plan international et aux soucis de redevabilité, de transparence, de reddition des comptes et de renforcement du rôle des organes supérieurs de contrôle des finances publiques.

La mise en place d'une véritable comptabilité d'exercice à forte valeur ajoutée en ce qui concerne la dimension patrimoniale constitue un véritable levier d'amélioration de la visibilité et de la transparence dans l'utilisation des deniers publics.

Néanmoins, il convient de préciser que la relation entre la transparence des finances publiques et l'amélioration des résultats budgétaires n'est pas automatique. De nombreux Etats ont amélioré la transparence de leurs finances publiques sans que la gouvernance n'en soit sensiblement améliorée. En effet, des faiblesses institutionnelles entravent l'atteinte de la transparence et de la bonne gouvernance des finances publiques. Il s'agit, en l'occurrence, de l'absence d'audit indépendant et dans les délais des états financiers de l'Etat, la couverture incomplète des rapports budgétaires, des décisions budgétaires prises hors budget, des registres financiers non fiables...

En gros, la transparence de l'information financière dans le secteur public exige non seulement une exhaustivité des informations sur l'actif et le passif du secteur public proprement dit, mais aussi une information financière sur l'ensemble des activités qui font intervenir des entités gouvernementales connexes. Son renforcement s'illustre principalement par une amélioration de l'efficacité et de la rapidité des opérations financières, facilitées par les systèmes d'information.

Bibliographie

- Abushamsieh K, López H, Ortiz-Rodríguez D, « Le renforcement de la transparence de la comptabilité publique dans certains pays arabes », Revue Internationale des Sciences Administratives, 2014/2 (Vol. 80), p. 461-482.
- Ahsina.K (2020). Have the moroccan national accounting council and academics researchers overestimated the benefits of adopting IFRS ? Journal of accounting and finance in emerging economies. Volume 6, N°4, 12/2020 ISSN 2519-0318.
- Ahsina K et Taouab O (2017) : Y'a-t-il vraiment un besoin pour changer de référentiel comptable au Maroc ? La prétendue value relevance des normes comptables IFRS ; Munich personal repec, archive 81397, 1-15.
- Benito, Bernardino, Brusca, I. et Montesinos, V. (2007) 'L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière : Le rôle des IPSAS', Revue Internationale des Sciences Administratives 73(2): 323-350
- Bernard, A. Laurent, P. (2016). « Quel avenir pour le comptable public ? Propositions pour une réécriture des règles de la comptabilité publique ». L'Academia sciences techniques comptables financiers, cahier n°32.
- Dahir n° 1-11-91 du 27 chaabane 1432 (29 juillet 2011) portant promulgation du texte de la constitution.
- Dahir n° 1-02-25 du 19 Moharrem 1423 (3 avril 2002) portant promulgation de la loi n° 61-99 relative à la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics.
- Dahir n° 1-15-62 du 14 chaabane 1436 portant promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances. (B.O. n° 6370 du 18 juin 2015).
- Décret Royal n° 330-66 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique (1) (B.O. 26 avril 1967).
- Dominique Bessire, Pascal Fabre, Enjeux et limites du pilotage par les indicateurs en management public, l'exemple de la recherche en sciences de gestion, HAL Id : hal-00646755 <https://hal.science/hal-00646755v1> Submitted on 30 Nov 2011, consulté le 22/03/2025 à 9h18.
- Dominique. LANDBECK, « La notion de sincérité en finances publiques », RFDA 2002, n° 4, p. 798.
- ELMOUISSIA.I (2020) « Les réformes publiques inspirées du New Public Management au Maroc : Entre mythes et réalités », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 3 : Numéro 2 » pp : 1339 – 1363.
- Guiri A. (2011). « La réforme de la comptabilité de l'État : Des enjeux au coeur de la réforme de l'administration », Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8.
- H.-M. CRUCIS, « La sincérité des lois de finances. Nouveau principe du droit budgétaire », JCP G 2000, n° 28, doct. 244, § 3.
- J.-F. JOYE, « La sincérité, premier principe financier », RFFP 2010, n° 111, p. 18.

- Nicolas TENZER, Les finances publiques au service d'une stratégie de réforme: comment concilier rigueur et réactivité ? Revue Marocaine d'Audit et de Développement, N 25, 2008.