

Royaume du Maroc

**ÉTUDE D'ÉVALUATION
DE LA GESTION DES SYSTÈMES DE FINANCES PUBLIQUES**

Groupe de travail national du Ministère des Finances et de la Privatisation au Maroc et
de la Banque mondiale

March 2007

MNACS
DÉPARTEMENT DE LA RÉGION DU MOYEN-ORIENT
ET DE L'AFRIQUE DU NORD

Banque mondiale

ACRONYMES ET ABRÉVIATIONS

BAM :	Barid Al Maghrib (Banque centrale du Maroc)
CCG :	Caisse centrale de garantie
CDMT :	Cadre de dépenses à moyen terme
CDVM :	Conseil déontologique des valeurs mobilières
CED :	Contrôle des engagements de dépenses
CFAA :	Country Financial Accountability Assessment (Évaluation de la gestion des systèmes de finances publiques)
CGED :	Contrôle général des engagements de dépenses
CGR :	Compte général du Royaume
CNCC :	Compagnie nationale des commissaires aux comptes
CRC :	Cour régionale des comptes
CST :	Comptes spéciaux du Trésor
DAI :	Direction de l'Audit et de l'Inspection
DEPP :	Directions des Établissements et entreprises publics
DPEG :	Direction de la Politique économique générale
DREF :	Direction régionale des Eaux et Forêts
EEP :	Établissements et entreprises publics
EP :	Entreprise publique
FMI :	Fonds monétaire international
GID :	Gestion intégrée de la dépense
GIPE :	Système de gestion intégrée du personnel de l'Etat
GRH :	Gestion des ressources humaines
IGAS :	Inspection générale des affaires sociales
IGF :	Inspection générale des finances
IGM :	Inspection générale ministérielle
INDH :	Initiative nationale pour le développement humain
ISCAE :	Institut supérieur de commerce et d'administration économique
MFP :	Ministère des Finances et de la Privatisation
MMSP :	Ministère de la Modernisation du secteur public
OCP :	Office chérifien des phosphates
OEC :	Ordre des experts comptables
ONCF :	Office national des chemins de fer
ONE :	Office national de l'électricité
ONEP :	Office national de l'eau potable
ONT :	Office national des transports
PARAP :	Programme d'appui à la réforme de l'administration publique
P-EES :	Programmes d'études économiques et sectorielles
PCG :	Plan comptable général
PLR :	Projet de loi de règlement
PPR :	Paierie principale des Rémunérations
REC :	Référentiel des emplois et des compétences
SEGMA :	Services de l'État gérés de manière autonome
TGR :	Trésorerie générale du Royaume

ÉTUDE D'ÉVALUATION DE LA GESTION DES SYSTÈMES DE FINANCES PUBLIQUES

Table des matières

	<u>No de Page</u>
PRÉFACE	
REMERCIEMENTS	
INTRODUCTION	
RÉSUMÉ DU RAPPORT	i
PLAN D' ACTIONS RECOMMANDÉ.....	v
PARTIE I : LES RÉFORMES DANS LE DOMAINE BUDGÉTAIRE.....	1
Résumé des conclusions du CFAA de 2003	1
Plan d'actions retenues au CFAA de 2003	2
I. Une présentation des documents budgétaires qui accroît la transparence budgétaire	3
II. Une réforme progressive de la gestion budgétaire, sans modification en profondeur de la législation actuelle.....	5
III. La réforme de la globalisation (ou fongibilité) des crédits	6
IV. La prochaine étape de la globalisation passe nécessairement par un élargissement de son périmètre.....	11
V. La réforme conjointe du pilotage budgétaire par objectifs et indicateurs de résultats se poursuit à un rythme satisfaisant.....	12
VI. Le chantier de la pluri-annualité est ouvert avec la mise en place expérimentale d'un Cadre de dépenses à moyen terme.....	15
PARTIE II : LA RÉFORME DE LA DÉCONCENTRATION BUDGÉTAIRE.....	17
Résumé des conclusions du CFAA de 2003	17
Principales recommandations du CFAA de 2003	17
I. La déconcentration de la gestion budgétaire.....	18
II. La déconcentration doit aussi se poursuivre par la contractualisation croissante des relations entre l'administration centrale et les services extérieurs	22
PARTIE III : L'INSUFFISANCE DES OUTILS DE GESTION DES CRÉDITS DE PERSONNELS	26
Résumé des conclusions du CFAA de 2003	26
Principales recommandations du CFAA de 2003	26

I.	L'implication des ministères techniques dans la gestion de leurs crédits de personnels tout au long de la chaîne du cycle budgétaire reste limitée,.....	27
II.	Cette situation, qui pouvait perdurer dans le système de gestion budgétaire antérieur, va très rapidement se heurter aux nouvelles exigences de la gestion par objectifs et par programmes ainsi que du CDMT.....	31
III.	La réforme du mode de gestion des crédits de personnels devrait comporter, dans le cadre d'un plan d'ensemble, trois étapes graduelles au terme desquelles les ministères seraient responsables de leurs crédits.....	32
PARTIE IV : L'INFORMATISATION INTÉGRÉE DU SYSTÈME BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE – GID.....		38
	Résumé des conclusions du CFAA de 2003.....	38
	Principales recommandations du CFAA de 2003.....	38
I.	À l'origine, le système de gestion intégrée des dépenses (GID) était censé accélérer et fiabiliser les procédures budgétaires et comptables existantes.....	39
II.	Le projet GID repose désormais aussi sur des objectifs sous-jacents de réformes.....	41
III.	Le projet GID couvre un périmètre très étendu de la partie dépense du budget.....	47
IV.	Le choix de l'architecture générale du système constitue désormais l'enjeu stratégique majeur du projet GID.....	49
PARTIE V : LA RÉFORME DU CIRCUIT DE LA DÉPENSE ET DU CONTRÔLE A PRIORI DE LA DÉPENSE.....		53
	Résumé des conclusions du CFAA de 2003.....	53
	Principales recommandations du CFAA de 2003.....	53
I.	La réforme en cours du contrôle de la dépense s'opère dans le cadre du circuit de la dépense qui comprend toujours deux phases administrative et comptable de la dépense.....	54
II.	La réforme très complexe, mais stratégique, du contrôle.....	56
III.	Trois conditions préalables sont posées à la poursuite de la réforme du contrôle par les autorités marocaines qui rejoignent assez bien les exigences du benchmarking international en cette matière.....	61
PARTIE VI : L'ÉVOLUTION DES CONDITIONS D'EFFICACITÉ ET DES DÉLAIS D'EXÉCUTION DE LA DÉPENSE.....		70
	Résumé des conclusions du CFAA de 2003.....	70
	Principales recommandations du CFAA de 2003.....	70
I.	L'efficacité du circuit comptable de la dépense sera accrue par son informatisation et son intégration future au sein du projet GID....	70

II.	La réduction des lenteurs qui affectent encore la dépense passe désormais principalement par la réduction des délais au niveau de la phase administrative des ordonnateurs.....	72
PARTIE VII : LA COMPTABILISATION DES DÉPENSES ET LA RÉFORME EN COURS DU PLAN COMPTABLE DE L'ÉTAT		
	Résumé des conclusions du CFAA de 2003	75
	Principales recommandations du CFAA de 2003	75
I.	La comptabilisation des dépenses de l'État est actuellement effectuée dans d'assez bonnes conditions de fiabilité.....	75
II.	L'indispensable modernisation du cadre de la comptabilité de l'État requiert la mise en place, prévue depuis plusieurs années, d'un plan comptable rénové.....	79
PARTIE VIII : LA RÉFORME DU CONTRÔLE FINANCIER DE L'ÉTAT SUR LES ÉTABLISSEMENTS ET LES ENTREPRISES DU SECTEUR PUBLIC		
	Rappel du CFAA de 2003.....	84
	Principales recommandations du CFAA de 2003.....	84
I.	La réforme du contrôle financier de l'État sur les établissements et entreprises publics (EEP) s'inscrit dans un processus de restructuration du secteur public.....	85
II.	La réforme du contrôle a conduit à la mise en place de quatre différentes catégories de contrôle	86
III.	Le bilan et l'évaluation de l'impact de cette réforme sur la fiabilité d'ensemble du système de contrôle du secteur public prendront encore quelques années	93
PARTIE IX : LE CONTRÔLE ET L'AUDIT INTERNE ET EXTERNE DE LA DÉPENSE.....		
	Rappel du CFAA de 2003.....	95
	Recommandations.....	95
I.	Le contrôle interne a posteriori exercé par la Division de l'Audit et de l'Inspection (DAI) de la TGR s'est rapproché récemment des pratiques recommandées au plan international.....	96
II.	Les Inspections générales ministérielles (IGM)	99
III.	L'Inspection générale des finances a accompli une transition certaine de son rôle d'inspection vers une fonction élargie d'audit	101
IV.1.	Le contrôle externe de la Cour des comptes, devenu stratégique dans le contexte actuel des réformes,.....	108
IV.2.	L'activité de la Cour se heurte toutefois à une production de comptes « à contrôler » encore trop faible.....	113
IV.3.	La perspective d'une certification des comptes de l'État par la Cour reste un objectif lointain mais qui doit néanmoins être préparée dès maintenant	114

V.1.	Le challenge de l’insertion des Cours régionales des comptes dans le paysage administratif local marocain semble avoir été relevé.....	117
V.2.	Le bilan des Cours régionales est déjà positif.....	120
PARTIE X : QUELQUES ÉLÉMENTS DE RÉFLEXION SUR UNE ÉVENTUELLE RÉFORME DE LA LOI ORGANIQUE DES LOIS DE FINANCES		125
X.1.	La loi organique des lois de finances actuelle est une loi récente et difficile à réformer mais qui cependant ne permettra pas de couvrir dans la durée la réforme actuelle des finances publiques	125
X.2.	La réforme de la loi organique doit donc être envisagée sous l’angle de ses modalités et de son calendrier	126
PARTIE XI : ÉVALUATION GLOBALE DU RISQUE BUDGÉTAIRE, COMPTABLE ET DU CONTRÔLE ET DE L’AUDIT		129
ANNEXES (délais de paiement, délais de production de la loi de règlement, réforme du plan comptable)		

PRÉFACE

Ce rapport traite de l'évaluation du système de finances publiques du Royaume du Maroc. Il est plus couramment appelé dans la terminologie de la Banque mondiale *Country Financial Accountability Assessment* (CFAA). Il inclut dans le champ de son évaluation le cadre juridique ainsi que les pratiques des finances publiques en englobant ses différents aspects budgétaires, comptables et de contrôle et d'audit. Cette évaluation ne traite pas de la politique de finances publiques menée par le pays mais uniquement des méthodes, procédures et outils de gestion utilisés.

L'objectif du CFAA est de parvenir à une évaluation du *risque* qui s'attache à l'ensemble de ces méthodes, procédures et outils (*fiduciary risk*). Le risque est évalué globalement sur une échelle de quatre niveaux (risque faible, moyen, important et élevé) selon le degré de fiabilité des différentes composantes du système de finances publiques étudié. Un second objectif du CFAA est aussi de parvenir à une évaluation de la capacité du système de finances publiques à contribuer positivement au développement d'un pays (*development objective*). Cette double évaluation est faite en commun et en accord avec le pays. Il ne s'agit donc pas d'un audit du système de finances publiques mais plutôt d'un diagnostic émis sur la base d'un savoir commun. Ce diagnostic est assorti d'une série de recommandations, elles aussi définies en commun dans une perspective de réalisme quant à leur faisabilité et leur programmation graduelle dans le cadre d'un plan d'actions prioritaires.

Le CFAA est destiné par la suite à constituer un des fondements objectifs permettant de guider les discussions ultérieures entre les pays clients et la Banque mondiale sur les caractéristiques financières du portefeuille des pays, en particulier pour le développement des prêts sous forme globalisée ou de support budgétaire à des politiques sectorielles (*development policy loans, sector-wide approach policy loans*) ou bien encore sur la forme et les caractéristiques que pourrait revêtir une éventuelle assistance technique pour des projets de renforcement de capacités ou de réforme de modernisation ayant trait au système de finances publiques.

La présente étude a été initiée en juin 2006 et a débuté par une première mission dans le pays en septembre 2006, suivie d'une deuxième en décembre 2006 qui s'est achevée par un atelier de discussion technique avec l'ensemble des opérateurs du système de finances publiques du Royaume du Maroc.

Les travaux du CFAA ont été effectués en étroite collaboration avec Monsieur Abdellatif LOUDYI, Secrétaire général du Ministère des Finances et de la Privatisation du Royaume du Maroc, et en coordination permanente avec Monsieur Abdelali BENBRIK, Inspecteur général des Finances, au Ministère des Finances et de la Privatisation du Royaume du Maroc qui assurait la contrepartie nationale à l'équipe du CFAA.

La mission du CFAA était constituée, sous la direction de Pierre Messali, spécialiste principal en gestion de finances publiques à la Banque mondiale (MNACS), de M. Maurice BESTOSO, consultant, Contrôleur financier au Ministère des Finances en France, M. Christian ROUX, consultant, Vice-président de la Chambre régionale des comptes du Nord Pas-de-Calais, M. Yvon GELEZEAU, consultant, Trésorier principal au CHU de Nantes, M. Jacques THOMAS, consultant, Expert en informatique financière au Ministère des Finances à Paris, M. GORREMANS, consultant, Spécialiste en gestion de personnel au Ministère des Finances à Paris, et Mme Meryem BENCHEMSI, consultante locale, Spécialiste en gestion financière.

Les travaux ont été supervisés par M. Theodore AHLERS, Directeur du Département Maghreb à la Banque mondiale (MNCO1) ainsi que par Mme Samia MSADEK, Responsable régionale en gestion budgétaire et financière (MNACS). Ils ont été soumis à un comité d'analyse critique composé de Mme Catherine LAURENT, Spécialiste principale en gestion du secteur public, coordinatrice des programmes PARL et P-ESW au Maroc (MNA), Mme Soukeyna KANE, Spécialiste principale en gestion de finances publiques (AFR), M. Emmanuel Pinto MOREIRA, économiste principal (LAC) et M. Ali TAZI, (FMI-FAD), Spécialiste principal en gestion des finances publiques.

REMERCIEMENTS

Les membres de l'équipe du CFAA tiennent à remercier toutes les instances officielles marocaines pour leur accueil chaleureux, leur soutien et leur parfaite collaboration aux travaux de cette étude.

Ces remerciements s'adressent en particulier à Mmes et MM.

Abdellatif LOUDYI, Secrétaire général du Ministère des Finances et de la Privatisation

Abelali BENBRIK, Inspecteur général des Finances

Sabah BENCHEKROUN, chargée de mission, Ministère des affaires économiques et générales

Said IBRAHIMI, Trésorier général du Royaume

Abdellatif BENNANI, Directeur du Budget

Abdelazziz TALBI, Directeur des Entreprises Publiques et de la Privatisation

Samir TAZI, Adjoint au Directeur du Budget

Mimoun LMIMOUNI, Directeur de la Comptabilité et de la Centralisation à la Trésorerie générale du Royaume

Ahmed BOURRIS, Directeur du Contrôle et du suivi de la dépense (Trésorerie générale du Royaume)

Mohammed EL ALAOUI, Directeur de l'Entité projet GID

Barie DRISS, Division de la Programmation et du Financement (Ministère de l'Équipement)

Hazim JILALI, Directeur de la Planification et des Ressources Financières (Ministère de la Santé)

Mohammed ABALLAGH, Direction des affaires financières (Ministère de l'Agriculture)

Lahcen OUALAYED, Direction des affaires administratives et Financières (Ministère de la Culture)

Mme MECHBAL, Inspectrice générale de l'Agriculture

Aaloui MY ISAMAIL, Inspecteur général de la Santé

Mohammed Saad HASSAR, Wali, Directeur Général des Collectivités locales (Ministère de l'Intérieur)

Mohammed El MIDAOUI, Premier Président de la Cour des Comptes

Abdellah SEHRANE, Magistrat à la Cour des Comptes, Président de section

CRC TANGER, Président de la Cour régionale

Zineb ADAOUI, Présidente de la Cour Régionale de Rabat

Mohamed Said DAOUDI, Président de Cour Régionale de Tanger

De même, tous les membres des équipes respectives en administration centrale ou en services déconcentrés ainsi que les magistrats des CRC de Rabat et de Tanger, qui ne peuvent tous être mentionnés ici mais qui ont activement collaboré aux travaux de ce rapport, sont chaleureusement remerciés.

Enfin, tous les participants à la réunion de mise au point du rapport tenue le 14 décembre 2006 sous la Présidence de M. Abdellatif Loudyi, Secrétaire général du Ministère des Finances et de la Privatisation sont remerciés pour leur active collaboration.

Vice-présidente :

Daniela Gressani

Directeur, Département du Maghreb :

Theodore Ahlers

Directeur sectoriel :

Hasan Tuluy

Responsable sectorielle :

Samia Msadek

Chargé de projet :

Pierre Messali

INTRODUCTION

Le CFAA du Royaume du Maroc a été engagé à la suite d'une demande officielle des autorités marocaines formulée le 30 mai 2006. Il fait suite à un précédent CFAA produit en 2003 qui constituait un premier diagnostic d'ensemble sur le fonctionnement du système de finances publiques du Royaume du Maroc. La demande des autorités marocaines était justifiée par la nécessité de disposer d'un diagnostic d'étape sur l'ensemble des réformes lancées depuis ces quelques dernières années et que le précédent CFAA de 2003 n'avait pu appréhender dès lors qu'elles n'avaient pas encore, pour la plupart, été initiées.

Le présent rapport retrace donc l'historique de ces réformes et établit un diagnostic sur leur fondement, leur enjeu, leur mise en application et leurs perspectives d'évolution. Il s'agit d'un rapport de facture assez différente, mais complémentaire, du rapport de 2003 en ce sens qu'il ne décrit plus les méthodes, procédures et outils du système de finances publiques existant, mais plutôt leur évolution actuelle et potentielle dans le cadre des réformes en cours. Simultanément, le rapport n'a pas repris l'analyse des composantes du système de finances publiques qui n'ont pas été touchées par des réformes d'envergure, telles que par exemple la décentralisation qui ne présente à ce jour pas de nouveautés marquantes par rapport à l'époque du précédent CFAA, ou bien encore la gestion de la dette (qui fait par ailleurs l'objet d'une étude particulière de la Banque mondiale principalement axée sur ses aspects financiers).

Les réformes en cours touchent la préparation et la gestion budgétaire (globalisation, performance, CDMT), la déconcentration des crédits, le contrôle *a priori*, l'informatisation intégrée de la dépense (GID), l'exécution et contrôle de la dépense et la comptabilité publique, le contrôle sur le secteur public (établissements et entreprises publics), et enfin la réforme du contrôle et audit *a posteriori* (interne et externe). De même, les réflexions sur une éventuelle réforme de la loi organique des lois de finances progressent à mesure que les réformes mises en place, jusque-là à titre expérimental, se complexifient et se consolident.

Ces réformes importantes, voire novatrices dans le contexte national (notamment la réforme du contrôle *a priori*), s'inscrivent dans le contexte du PARAP qui porte sur la réforme de la gestion budgétaire et de la gestion des ressources humaines ainsi que sur la maîtrise de la masse salariale. À cet effet, des moyens importants ont été dégagés par la Banque mondiale afin d'assister le Royaume du Maroc dans la mise en œuvre des réformes institutionnelles et de procédures à même de faciliter les transitions. De nombreux instruments financiers ont été mis en place ces dernières années, en liaison avec les autres bailleurs internationaux (Union européenne et Banque africaine de développement) notamment dans le cadre du premier, puis du deuxième Prêt à l'appui des politiques de développement pour la réforme de l'administration publique (PARAP-I et II)¹. Par ailleurs, un vaste programme d'études économiques et sectorielles (P-EES) renforce les actions de la Banque mondiale pour fournir conseils et services de formation ainsi qu'assistance technique dans ces domaines.

De nombreuses composantes du système de finances publiques marocain étudiées dans le présent rapport font l'objet d'actions d'assistance technique et de soutien de la Banque mondiale dans le cadre du prêt (PARAP) et du programme (P-EES) ci-dessus. Ces actions concernent principalement le développement d'outils budgétaires pour la programmation et la gestion par objectifs et résultats, la mise en place d'une approche modernisée de la gestion des ressources humaines et la poursuite du chantier sur la déconcentration. Le présent rapport fait référence à certaines actions spécifiques réalisées dans le cadre de ces programmes de soutien lorsqu'elles

¹ Le sigle en anglais est PARL.

touchent les composantes du système de finances publiques analysées dans le présent rapport, notamment le guide du CDMT, le guide de la déconcentration et les schémas de déconcentration ministériels, les systèmes de gestion des personnels dans des ministères techniques pilotes (outils de GRH dont le référentiel des emplois et des compétences – REC, nomenclature des emplois, réforme des modalités de recrutement et de mobilité, etc.) ou encore le manuel de l’audit de la performance par l’IGF et les IGM à mettre en œuvre en 2007 pour les audits des ministères-pilotes de la réforme, mise en place de structures de pilotage et suivi de la stratégie de réforme, etc.

Le présent rapport ne peut fournir une analyse exhaustive de l’ensemble de ces actions mais leur évaluation doit être comprise comme étant intégrée dans l’évaluation de chacune des composantes du système de finances publiques à laquelle elles se rattachent.

Enfin, le rapport n’aborde pas la question des pratiques corruptives au sein du système des dépenses publiques *stricto sensu*. Il met cependant en exergue les points qui constituent aujourd’hui dans toutes les études comparatives internationales ou les enquêtes sur la gouvernance des indices de présomption de pratiques corruptives. Sur chacun de ces points, le rapport apporte quelques informations permettant de distinguer les éléments objectifs qui peuvent donner naissance à cette perception et ceux qui ne peuvent être appréhendés dans le champ de cette étude, comme par exemple les pratiques comportementales des acteurs de la dépense publique mis au contact des opérateurs du secteur privé ou des utilisateurs des services publics.

RÉSUMÉ DU RAPPORT

Partie I. La réforme budgétaire initiée en 2001 concerne pour l'essentiel une globalisation des crédits à un niveau d'agrégation encore faible (paragraphe) qui a cependant donné à un nombre croissant de ministères plus de flexibilité dans la gestion de leurs crédits. Cette dernière, en contrepartie, a été assortie d'une obligation de résultats. En 2007, une approche pluriannuelle sous forme d'un cadre de dépenses à moyen terme (CDMT) permet aussi de mieux articuler les aspects économiques, sectoriels et programmatiques du budget. La présentation du budget a été adaptée en conséquence, avec par ailleurs une amélioration de la transparence qui devrait aboutir rapidement à une première présentation de comptes consolidés². Ces réformes convergentes sont soutenues au niveau ministériel, à tous niveaux de responsabilité. Elles n'ont pas engendré de risques majeurs pour la fiabilité d'ensemble du système budgétaire et comptable. Aussi doivent-elles être poursuivies dans le sens d'un approfondissement de l'approche par la performance en élargissant le niveau de globalisation et en améliorant la qualité des indicateurs de résultats, tout en renforçant l'obligation de restitution par les ministères.

Partie II. La déconcentration des crédits, malgré des mesures récentes, doit encore être accrue. Le principe de subsidiarité de la dépense doit faire prévaloir progressivement la gestion déconcentrée en principe de base et la gestion centralisée en exception. Quelques mesures simples sont proposées dans le rapport, dans la suite d'ailleurs du précédent rapport de 2003, qui requièrent toutes un renforcement des capacités des sous-ordonnateurs, ce qui est déjà engagé dans le cadre de l'allègement du contrôle (voir ci après). Ces efforts pourraient avantageusement faire l'objet d'un schéma directeur interministériel. L'appui des autorités politiques reste cependant le facteur essentiel et, de ce point de vue, la déconcentration doit être concomitante au processus de décentralisation, comme récemment annoncé dans une déclaration royale³.

Partie III. L'insuffisante implication des ministères techniques dans la gestion de leurs crédits de rémunération était déjà soulignée dans le précédent rapport de 2003. Elle s'avère aujourd'hui préjudiciable à la gestion par programmes dont ces crédits représentent une part essentielle. Leur gestion active par les responsables de programmes ne peut plus ignorer cette dimension stratégique. Le rapport propose un plan détaillé de réforme sur trois ans comme étant un élément d'une réforme plus large de la gestion des ressources humaines.

Partie IV. Le projet GID (Gestion Intégrée de la dépense publique) est voué à devenir un socle et un outil de premier rang pour les réformes. Il permettra d'assurer la fiabilité d'ensemble du système budgétaire et comptable et de fournir les outils d'une gestion moderne au service de l'ordonnateur et de la chaîne de contrôle. Après quelques difficultés dans sa phase de conception initiale, le projet est désormais pris en charge par une équipe dédiée dont les travaux répondent aux normes et bonnes pratiques internationales pour le développement d'un projet de cette envergure. Le développement du projet est à un stade sensible en 2007 et requiert des décisions stratégiques sur le choix d'une architecture informatique et d'une solution logicielle. Nonobstant les conclusions d'une étude en cours⁴ pour guider ce choix, le rapport insiste sur la nécessité d'examiner les solutions logicielles⁵ en tenant compte des particularités du système administratif et budgétaire marocain qui seront déterminantes pour leur mise en œuvre effective. Le rapport insiste aussi sur le nécessaire renforcement dès 2007 des moyens humains de l'entité-GID qui est

² Incluant en priorité les collectivités locales, puis le secteur public non marchand, et enfin les comptes agrégés de sécurité sociale.

³ Discours d'Agadir de décembre 2006.

⁴ Délivrable début 2007.

⁵ Progiiciel ou logiciel à développements spécifiques.

encore sous-dimensionnée. Il plaide enfin pour un soutien des autorités politiques, notamment pour mettre à profit son développement pour simplifier les procédures de finances publiques sous-jacentes. Sous ces réserves, le rapport estime que l'assurance raisonnable de mise en œuvre du projet reste dans les limites admises pour une opération de cette nature et de cette envergure.

Partie V. La réforme du contrôle *a priori* est une réforme particulièrement novatrice au vu de l'histoire du contrôle antérieur marquée par une prédominance des contrôles *a priori* à tendance bureaucratique et par un degré de responsabilisation juridique insuffisant des ordonnateurs. La réforme est complexe, mais ses conditions préalables ont été correctement évaluées : fiabilisation du système global par GID, assurance d'une capacité suffisante des ordonnateurs pour faire évoluer l'étendue et la nature du contrôle en conséquence et développement d'une fonction d'audit interne susceptible à terme de relayer le contrôle *a priori*. La certification des ordonnateurs à plusieurs niveaux de capacité, l'institution d'un contrôle modulable (dit « *contrôle modulé* ») et le renforcement des cellules d'audit interne reflètent ces orientations. Le rapport, au-delà de quelques observations tenant aux procédures suivies (notamment la nécessité de rendre la procédure de certification plus transparente et de mieux coordonner l'allègement du contrôle avec la mise en place de GID), approuve ces orientations. Il insiste cependant sur la nécessité de placer cet allègement du contrôle dans la perspective d'une plus grande simplification, voire d'une suppression à terme, tout en conservant un contrôle approprié sur certains marchés publics. De même, il met en exergue, parallèlement à cet allègement du contrôle, la nécessité d'un schéma directeur interministériel de perfectionnement pour les ordonnateurs et sous-ordonnateurs.

Partie VI. Les conditions d'exécution de la dépense sont en amélioration par rapport à la situation de 2003, mais les délais d'ordonnancement restent encore trop longs malgré la mise en œuvre d'un régime d'intérêts moratoires. Les statistiques officielles sur les délais globaux de paiement sont à améliorer dès lors qu'elles ont trait à un domaine sensible au regard des analyses comparatives internationales en matière de corruption.

Partie VII. La comptabilisation de la dépense est en voie d'amélioration grâce au pré-déploiement de GID⁶. La mise en œuvre du nouveau plan comptable accuse par contre des retards qu'il convient de surmonter. Le rapport évalue favorablement le nouveau plan comptable qui constituera une première approche de comptabilité d'exercice et se rapprochera ainsi des standards internationaux. Un plan de mise en œuvre sur deux années est proposé. Il y a lieu de ne plus retarder cette réforme reportée depuis plusieurs années déjà.

Partie VIII. La réforme du contrôle des établissements et entreprises publics (EEP), engagée depuis 2003 rejoint elle aussi les normes et standards internationaux. Le « contrôle d'accompagnement » vise un allègement du contrôle sur les EEP en substituant au contrôle *a priori* ancien un contrôle *a posteriori* plus axé sur la performance économique des entités. Les premiers résultats sont intéressants, compte tenu de l'ampleur des mutations introduites par la loi de 2003 par rapport à la situation antérieure où prévalait le contrôle préalable. Mais, hors les sociétés d'Etat à participation publique directe, le nombre d'établissements ayant opté pour ce type de contrôle est limité⁷. De même, un des instruments de modernisation proposé en contrepartie de l'allègement du contrôle, le « comité d'audit », reste encore insuffisamment mis en œuvre. Il est cependant trop tôt pour dresser un bilan d'ensemble pertinent de la réforme.

Partie IX. La réforme du contrôle et de l'audit interne et externe s'est poursuivie à un rythme soutenu depuis 2003 dans ses diverses composantes.

⁶ Notamment de sa plate-forme d'échanges.

⁷ Huit établissements sur 260 qui représentent toutefois 40 % de la valeur ajoutée totale du secteur.

Au niveau de l'audit interne :

- La Direction chargée de l'audit des services comptables de la Trésorerie générale du Royaume, la **DAI**, a connu une évolution marquante, passant d'une conception traditionnelle de l'inspection à celle de l'audit, en développant notamment ses moyens humains et outils d'audit. Toutefois, cette évolution est encore récente et ses résultats devront être confirmés dans la durée. Il importe de souligner la nécessité d'une meilleure coordination de ses actions avec l'Inspection des Finances, mais surtout avec les autres services d'audit des finances (Douane, Impôts).
- **L'Inspection des Finances** a beaucoup évolué, même si la révision de son statut, aujourd'hui obsolète, est toujours en suspens. Ses méthodes d'investigation se rapprochent des meilleures pratiques internationales⁸, son plan stratégique trace un cadre cohérent pour ses programmes de vérification, et ses projets de renforcement et de modernisation lui permettront de jouer un rôle actif dans le suivi des réformes. Le rapport insiste, au vu de l'attente importante des autorités sur le rôle dévolu à l'IGF, sur la nécessité d'éviter toute source de conflit d'intérêt, notamment dans la procédure de certification des ordonnateurs. En revanche, le rapport préconise que l'IGF puisse jouer un rôle moteur vis-à-vis des autres **Inspections générales ministérielles (IGM)** pour les assister dans le développement d'une action cohérente d'audit interne. Le rapport préconise d'officialiser dans un texte les fonctions de diffusion et d'harmonisation des méthodologies d'audit de l'IGF auprès des IGM, voire en coordonnant certains aspects des programmes de vérification, et en favorisant les audits conjoints. Compte tenu des faibles capacités actuelles des IGM, notamment en moyens humains, l'IGF doit jouer ce rôle moteur pour leur permettre de promouvoir le contrôle *a posteriori* (audit interne) et l'évaluation des performances de la dépense.

Au niveau du contrôle et de l'audit externe :

- Le rapport atteste de la modernisation et du renforcement de la **Cour des comptes** ces dernières années. L'indépendance et les moyens de la Cour se situent désormais en bonne place au regard de la norme INTOSAI. Il lui importe désormais d'enrichir son rapport annuel en relatant plus au fond le contenu et les résultats de ses travaux. Simultanément, le réseau des **Cours régionales des comptes**, encore à ses débuts en 2003, a connu un développement très important. Son insertion dans le paysage administratif marocain, grâce à des premiers jugements et enquêtes pondérés, semble réussie. Le rapport préconise de poursuivre dans cette voie en privilégiant, pendant quelques temps encore, une approche de l'audit marquée au sceau de la pédagogie plus que de la sanction des hommes. Il y va de son acceptation et crédibilité auprès des entités locales soumises à son contrôle.
- Il reste que ce renforcement du rôle de la Cour ne pourra pas être évalué à son juste niveau par les études comparatives au plan international aussi longtemps que les comptes de l'État ne seront pas produits, audités et approuvés dans des délais acceptables, délais en tout état de cause beaucoup plus courts que ceux prévus aujourd'hui par la loi organique et d'ailleurs non encore respectés⁹. Il s'agit d'un aspect du système global de finances publiques marocain qui dépasse le cadre de la seule Cour et qui ternit l'image de l'ensemble du système. **Il requiert un effort de première priorité de la part des autorités.**

Partie X. La révision de la loi organique des lois de finances est une question qui se pose inévitablement dans un futur proche si les autorités souhaitent véritablement poursuivre le mouvement de réforme de la gestion budgétaire (et rien ne semble contredire cette hypothèse). Plusieurs préalables doivent être pris en compte, notamment le lancement du système GID, seul garant de la fiabilité du système dans un cadre mouvant d'une gestion modernisée, une meilleure

⁸ Voir son manuel des normes.

⁹ Les derniers comptes approuvés font ressortir des délais supérieurs aux deux années prévues par la loi organique

responsabilisation des ordonnateurs pour la gestion de leurs crédits de personnels, la réduction significative des délais de rendu des comptes et le relais progressif du contrôle *a priori* par l'audit interne. Compte tenu aussi des délais inhérents aux travaux d'élaboration qu'elle nécessitera (un an), la réforme organique pourrait être mise en œuvre à un horizon réaliste de 2009. Il est aussi souhaitable d'aménager des délais d'application de ses dispositions sur une période de l'ordre de cinq ans, au sein du corps de la loi organique et en renvoyant à des textes de portée inférieure.

Partie XI. Le risque global budgétaire, comptable et de contrôle avait été évalué dans le CFAA de 2003¹⁰ à « *un niveau globalement faible avec cependant des zones de risques plus élevés (opacité de la déconcentration, retards dans les délais de paiement et production tardive des états financiers) dont la résorption est à portée de l'administration marocaine notamment dans le cadre des réformes en cours* ».

Le présent CFAA maintient cette évaluation du risque global à un niveau *faible*¹¹, en soulignant le fait que les réformes conduites ces trois dernières années n'ont pas engendré d'accroissement du risque en dépit de leur nombre, de leur étendue et de leur sensibilité. Il reste cependant que les autorités marocaines doivent faire porter l'effort sur la réduction des délais de restitution des comptes et la promotion active de la fonction de contrôle qui constituent désormais deux piliers incontournables de toute évaluation du risque dans les analyses comparatives à l'échelle internationale et de la perception du risque de corruption à un niveau plus général.

¹⁰ Voir paragraphe X-I-1 du rapport.

¹¹ Sur une échelle de 4 niveaux de risque : faible, moyen, important, élevé.

PLAN D' ACTIONS RECOMMANDÉ

Les réformes budgétaires

1. Poursuivre la réforme de la globalisation budgétaire à un rythme soutenu en avançant dans la voie d'une meilleure adaptation de la nomenclature (élargissement du périmètre de la globalisation au niveau du paragraphe budgétaire pour les dépenses d'investissement et autorisation des virements entre paragraphes pour les dotations de fonctionnement hormis certains crédits sensibles à définir) et achever la couverture de l'ensemble des ministères. (*court et moyen terme*)
2. Lancer un chantier sur une étape ultérieure de réforme de la nomenclature visant à présenter les budgets ministériels selon une approche principalement programmatique (*moyen terme*)
3. Améliorer la qualité des indicateurs physiques de performance (en réduisant aussi leur nombre) et obtenir des ministères techniques les évaluations sur la mise en place de la réforme par la performance, si nécessaire en renforçant encore la formation des ordonnateurs (*moyen terme*).

La déconcentration des crédits

4. Simplifier la procédure de délégation de crédits, prioritairement pour les crédits régionalisés (*court terme*)
5. Identifier les crédits à gestion déconcentrée dans les morasses budgétaires (*court terme*).
6. Accroître la déconcentration technique en s'appuyant sur les schémas ministériels de déconcentration administrative et en faisant prévaloir le principe de subsidiarité (*court et moyen terme*).
7. Prévoir des plans de formation nationaux en faveur des sous-ordonnateurs en liaison avec le dossier de certification des ordonnateurs (*voir recommandation similaire pour la réforme du contrôle a priori*).
8. Accroître la contractualisation des relations entre les services centraux et déconcentrés des ministères (*moyen terme*).
9. Faire le lien entre l'accroissement de la déconcentration et la réforme de la décentralisation. Enrichir la réflexion sur le rôle du Wali en matière de gestion et de coordination de la dépense au niveau local (*moyen terme*).

La gestion des crédits de personnels

10. Prévoir une transmission rapide des actes de gestion du personnel vers le logiciel de paye de la PPR en développant, dans le cadre du déploiement des systèmes de gestion prévisionnelle des effectifs dans les ministères, les outils de gestion informatique adéquats et interfacés avec le logiciel de paye permettant par ailleurs d'assurer une plus grande sécurité (à voir dans le cadre du PARAP, *court et moyen terme*).
11. Mettre en place, dans un contexte plus large de réforme de la gestion des ressources humaines, un plan sur une durée de trois ans visant à confier aux ministères techniques un modèle de gestion de leurs crédits de rémunérations ainsi que leur comptabilité budgétaire en liaison avec la PPR :
 - première année de formation et sensibilisation
 - deuxième année de mise en place de procédures-tests de gestion et de comptabilité dans des ministères pilotes
 - troisième année de généralisation progressive des procédures.(*court et moyen terme*)
12. Ne prévoir aucune fongibilité des crédits de rémunération par rapport aux autres crédits de fonctionnement tant que la gestion de ces crédits par les ministères techniques n'est pas parfaitement maîtrisée (*moyen terme*)

GID

13. Prendre en considération le caractère sensible de l'année 2007 dans la conduite du projet (consolidation des besoins à achever, résultats acquis grâce à l'expérience de la plate-forme d'échange, les résultats de l'étude d'urbanisation sur les différents scénarii d'architecture).

14. Aligner le processus décisionnel autour d'un point de repère à fin-2008 pour avoir de bonnes assurances sur le succès du développement du projet en trois étapes (2009-2010 et 2011).

15. Renforcer l'effectif de l'entité GID au-delà de la dizaine de personnes actuellement pour assurer les tâches nouvelles de coordination, du premier palier pilote et d'assistance aux utilisateurs (*court terme*).

16. Prévoir éventuellement un temps plus long pour les travaux de préparation et d'expérimentation du premier palier fonctionnel de 2008 qui pourrait être éventuellement rallongé de quelques mois si nécessaire.

17. Le choix de l'architecture et de la solution logicielle doit s'orienter vers des produits ouverts et évolutifs en tenant compte des orientations préconisées par l'étude « d'urbanisation » et des spécificités du système marocain (*court terme*).

La réforme du contrôle *a priori*

18. Mettre en place un contrôle sélectif et graduel (dit contrôle « modulé ») en fonction des niveaux de qualification des ordonnateurs (*court et moyen terme – durée de la réforme 3 ans*).

19. Distinguer, au sein de la fonction de contrôle, les tâches de vérification qui sont afférentes aux fonctions de caisse des comptables – qui ont vocation à rester inchangées quelle que soit l'évolution du contrôle – et les tâches de vérification ayant trait aux fonctions de contrôle des engagements et des ordonnancements – qui ont vocation à être allégées en fonction de la capacité des ordonnateurs mais aussi en fonction des garanties nouvelles que le système GID apportera en termes de fiabilité et sécurisation de la dépense (*court terme*).

20. Tenir compte de la nécessité de maintenir un contrôle des marchés publics tout en recherchant un allègement des contrôles pour les marchés les moins importants ou présentant moins de risques (*court et moyen terme*).

21. Intégrer dans GID les modules nécessaires à la mise en œuvre du « contrôle modulé de la dépense » (*court et moyen terme*).

22. Mettre en place une procédure de « certification » ou qualification des ordonnateurs en introduisant plus de transparence dans la procédure applicable et en faisant appel à des critères de sélection assortis d'indicateurs physiques (*court terme*).

23. Tenir compte dans la procédure de certification du niveau des moyens humains et techniques de l'IGF à assumer cette tâche au cours de l'année 2007 et orienter le choix entre une certification globale ou partielle en conséquence (lien avec la partie II sur la déconcentration) (*court terme*).

24. Engager une démarche visant les conditions de mise en place d'un véritable schéma directeur interministériel de renforcement des capacités des ordonnateurs (centraux) et sous-ordonnateurs (déconcentrés) (*voir aussi recommandation similaire pour la réforme de la déconcentration*) (*moyen terme*).

25. Assurer le développement des unités d'audit interne (IGM) dans les ministères en contrepartie de l'allègement du contrôle afin de maintenir une assurance raisonnable sur la fiabilité du système de la dépense tant en termes de régularité que de performance (lien avec la partie IX sur les IGM) (*moyen terme*).

Les conditions d'exécution de la dépense

26. Optimiser l'utilisation de la plate-forme d'échange de GID et du portail Internet en vue de réduire les délais d'envoi des délégations de crédits déconcentrés et la production des états de reporting budgétaire (*court terme*).

27. Mettre en place des statistiques et tableaux de bord mensuels sur les délais d'ordonnancement par ministère en vue d'identifier les difficultés et de définir les améliorations nécessaires, notamment en ayant recours à la contractualisation des délais d'ordonnancement entre directions centrales et déconcentrées (*court-moyen terme*).

28. Réduire les délais réglementaires des délais d'ordonnancement et de paiement prévus par le régime des intérêts moratoires au fur et à mesure de l'amélioration constatée (*moyen terme*).

Le plan comptable

29. Mettre en place le nouveau plan comptable introduisant une première approche de comptabilité d'exercice en deux ans en expérimentant son application la première année sur des sites pilotes (*court terme, sur deux ans*).

30. Prendre en conséquence les textes nécessaires (décret, instructions).

Le contrôle des EEP

31. Prendre les mesures nécessaires en vue de l'application prévue par la loi 69-00 des instruments de gestion au sein des sociétés d'État à participation directe (*court-moyen terme*).

32. Prendre les mesures nécessaires en vue de la mise en place prévue par la loi 69-00 des comités d'audit au sein des établissements publics et des sociétés d'État à participation directe (*court-moyen terme*).

33. Faire adopter par le Gouvernement le projet de décret fixant les formes de publication par les établissements publics au bulletin officiel de leurs comptes annuels (*court-moyen terme*).

34. Envisager en 2007 un rapport d'étape d'évaluation de l'application de la réforme du contrôle d'accompagnement au sein du secteur public.

L'audit interne

La DAI

35. Faire adopter le statut des comptables (*court-moyen terme*).

36. Moderniser le recrutement des auditeurs de la DAI en développant une classification d'inspecteur-auditeur polyvalent (*court-moyen terme*).

37. Accroître le nombre de missions d'audit communes avec les corps d'audit des impôts et des douanes et améliorer la coordination des contrôles entre ces différents corps d'audit (*court-moyen terme*).

38. Améliorer la cartographie des risques pour déterminer le programme de vérification selon une approche basée sur le risque (*court-moyen terme*).

Les IGM

39. Prendre un décret 1/ définissant le statut réglementaire des IGM (missions et carrière des auditeurs en vue de dynamiser leur fonction) et 2/ renforçant les liens fonctionnels entre l'IGF et les IGM en vue de dynamiser le rôle et le fonctionnement des IGM et de diffuser les normes et standards d'audit (*court-moyen terme*).

40. Promouvoir l'application du « Manuel d'audit de la performance » dans le cadre de missions d'audit conjointes entre l'IGF et les IGM (*court-moyen terme*).

41. Inscrire les IGM prioritairement dans les programmes de formation dispensés au sein des ministères, notamment en matière de marchés publics (*court-moyen terme*).

42. Transmettre les programmes et les rapports des IGM à l'IGF et à la Cour des Comptes

L'IGF

43. Adopter le projet de loi visant à moderniser le rôle et les missions de l'IGF (*court terme*).

44. Placer l'IGF au centre du dispositif d'audit interne de la dépense dans le cadre de ses missions de soutien, d'orientation et de coordination des fonctions des IGM, notamment pour l'audit de performance (*court terme*).

45. Associer les IGM dans les missions d'audit interministérielles de l'IGF (*court-moyen terme*).

L'audit externe

Cour des Comptes et CRC

46. Poursuivre les recrutements de magistrats, en mettant aussi l'accent sur les recrutements d'assistants de vérification à même d'alléger les tâches matérielles des magistrats et les personnels administratifs (greffe surtout) afin de faciliter la production des jugements (*moyen terme*).

47. Développer le système Intranet au sein du réseau de la Cour et des CRC en vue de dynamiser la circulation des informations, le partage des connaissances et la diffusion des nouvelles méthodologies d'audit entre les magistrats et assistants (*court-moyen terme*)

48. Développer les relations de collaboration avec l'Exécutif pour la définition des textes relatifs à la réforme de la gestion des finances publiques, notamment la réforme en cours du contrôle *a priori*, et adapter le code des juridictions ainsi que la pratique juridictionnelle en conséquence (*court-moyen terme*).

Cour des comptes

49. Enrichir le rapport annuel public de la Cour des Comptes en présentant les résultats et conclusions *au fond* des contrôles et vérifications menés dans l'année (norme INTOSAI essentielle) (*court-moyen terme*).

50. Veiller à la transmission à la Cour des rapports des corps de contrôle interne (IGF, IGM, DAI) (*court terme*).

51. Prendre des mesures adaptées en vue d'obtenir la production des comptes prévue par la loi, si nécessaire par des mesures coercitives (*court-moyen terme*).

52. Veiller à la réduction des délais d'examen du projet de loi de règlement en exerçant une vigilance permanente sur les responsables des ministères en charge de la production des comptes (*moyen terme*)

53. Réaliser l'informatisation du greffe (*court-moyen terme*).

CRC

54. Continuer à privilégier l'approche de l'audit et du contrôle actuelle qui mêle les contrôles de type juridictionnel et les contrôles de gestion de l'ordonnateur (dits contrôles intégrés et concomitants) afin de conserver le caractère pédagogique de l'audit nécessaire en période de mise en place de l'activité des CRC.

55. Adapter certaines procédures des CRC pour tenir compte de leurs moyens en personnels magistrats (formation de jugement à trois magistrats plutôt que cinq, désignation d'un contre-rapporteur optionnelle et non plus obligatoire) ou en matériels (délai de conservation des pièces justificatives de cinq ans au lieu de dix) (*moyen terme*).

Réforme de la loi organique

56. Mettre en œuvre la réforme de la loi organique des lois de finances à un horizon 2009, en optant pour une application progressive et par étapes de ses dispositions. (*moyen terme*)

PARTIE I : LES RÉFORMES DANS LE DOMAINE BUDGÉTAIRE

Résumé des conclusions du CFAA de 2003 (extraits)

Le système de gestion financière du secteur public au Maroc est basé sur les normes juridiques supérieures de Royaume : Constitution du Royaume et Loi Organique relative aux lois de finances sous le contrôle du Conseil constitutionnel. Le système se présente aujourd'hui comme un système assez robuste, caractérisé par une grande fiabilité et des institutions ancrées dans une longue tradition de légalité, contrôle et centralisme. Il pâtit cependant de lourdeurs et lenteurs qui affectent la relation entre la dépense publique et ses résultats.

Conscient de ces insuffisances depuis plusieurs années, le Gouvernement marocain a ouvert de vastes champs de réformes pour moderniser l'administration et améliorer la performance de ses services.

La préparation du budget obéit à un processus institutionnalisé qui allie discipline d'ensemble et participation des ministères techniques.

La préparation budgétaire comprend deux phases principales :

- Une première phase de cadrage macroéconomique, financier et budgétaire du projet de budget assurée par : a/ la Direction du Trésor qui synthétise les prévisions des recettes budgétaires et l'esquisse d'ensemble du budget sur la base des travaux macroéconomiques de la DPEG et qui détermine, sur la base d'objectifs de déficit budgétaire et d'endettement, le cadrage financier du budget au moyen d'outils classiques de suivi de l'exécution budgétaire et de pilotage de l'endettement, et b/ la Direction du Budget qui assure le cadrage des dépenses budgétaires sous l'autorité du Ministre des Finances et du Premier Ministre. Cette phase se conclut par la production de la Note de cadrage, document central de la préparation du budget.
- Une deuxième phase de négociation budgétaire avec les ministères techniques, dirigée par la Direction du Budget. Cette dernière assure la conformité des demandes ministérielles à la note de cadrage et encadre la procédure d'arbitrage. La procédure d'examen des crédits conduit souvent à une insuffisante adéquation des dépenses de fonctionnement aux équipements nouveaux. Cette procédure de négociation et de programmation des crédits est en cours de modernisation dans le cadre des réformes engagées.

La présentation du budget est assez exhaustive et assez sincère, malgré une grande dispersion des comptes et des insuffisances dans la présentation des budgets qui nuisent à la transparence d'ensemble.

La loi de finances est assez exhaustive, mais pâtit d'une dispersion des comptes. On trouve quatre types de comptes budgétaires, tous prévus par la loi organique de 1998 : le budget général, les services de l'État gérés de manière autonome (SEGMA), les comptes spéciaux du Trésor (CST) et les budgets annexes (en voie de disparition), présentés selon une logique de ventilation prévue par la loi organique. Cette dispersion apparente des crédits et recettes ne tronque cependant pas le résultat d'ensemble du budget malgré une sous-estimation des risques budgétaires divers liés aux garanties accordées par l'État.

La présentation-lisibilité de chaque budget ministériel pourrait être améliorée et rendue plus pertinente notamment au travers de l'unification des documents budgétaires, qui restent encore trop dispersés.

Une exécution budgétaire maîtrisée mais dont la transparence pâtit surtout de la longueur de la procédure de validation des lois de règlement.

Les modifications en gestion du profil initial de la loi de finances sont limitativement prévues par la loi organique et strictement encadrées par la Direction du Budget et le Contrôle des engagements de dépenses (CED). La maîtrise de l'exécution est globalement bien assurée (mouvements de crédits dans les limites prévues par la loi organique, taux d'engagement des dépenses élevé et profil d'exécution proche des prévisions initiales). Cependant la transparence de l'exécution reste insuffisante du fait de l'absence de publication des actes de mouvements de crédits, de présentation de lois de finances rectificatives en fin d'année et surtout des retards anormaux de présentation de la loi de règlement au Parlement..

La nomenclature budgétaire et les outils de pilotage des investissements sont globalement fiabilisés mais peuvent encore être améliorés. Celle-là semble répondre aux normes admises en la matière. De même, la gestion des crédits d'investissement s'opère dans un cadre compatible avec la nature pluriannuelle de ces dépenses. La présentation des investissements comporte des incertitudes méthodologiques qui ne sont pas sans risque au plan budgétaire, dès lors qu'elle ne renseigne pas suffisamment sur la répartition de ces crédits entre opérations antérieures et opérations nouvelles.

Plan d'actions retenues au CFAA de 2003

Présentation des crédits et des documents budgétaires

- *Limiter les créations de SEGMA aux seuls services qui peuvent justifier d'un niveau de recette propre couvrant la majeure partie de leurs dépenses.*
- *S'acheminer vers l'unification des morasses budgétaires d'un même ministère dans un même document en vue d'une vision globale des moyens budgétaires liés à la disposition dudit ministère.*
- *Réaliser l'harmonisation de la nomenclature d'exécution entre les différents comptes budgétaires, prévoir une codification-programme, adapter la codification comptable au nouveau plan comptable de l'État et prévoir une classification régionalisée des enveloppes de crédits déconcentrés.*
- *Améliorer l'information se rapportant aux crédits de paiement ouverts en distinguant entre ceux permettant la consolidation des opérations en cours de réalisation et les crédits relatifs aux actions nouvelles.*

Accroître la transparence de la gestion budgétaire en cours d'exercice

- *Publier les mouvements budgétaires sur un site informatique public.*

Favoriser le développement des chantiers de réforme de la gestion budgétaire qui venaient à peine d'être lancés (globalisation, gestion par objectifs).

- *Consolider le principe actuel de la note de cadrage qui permet de simplifier et de rationaliser les discussions budgétaires et de les limiter dans les délais compatibles avec les contraintes du calendrier budgétaire.*

- *Améliorer le processus de programmation budgétaire interne aux administrations en s'appuyant notamment sur le nouveau dispositif budgétaire de contractualisation et de globalisation des crédits mis en place depuis 2002. Approfondir les travaux sur la mise en œuvre d'une programmation pluriannuelle tels que négociés par ailleurs.*
- *Assurer les conditions nécessaires à la mise en œuvre d'une politique de performance (les pré-requis) : définition préalable des objectifs de performance par les ordonnateurs et de leurs conditions de réalisation (globalisation, programmes, pluri-annualité, systèmes d'information, indicateur de mesure de la performance, adaptation des modes de management et de son évaluation, développement d'une culture d'évaluation).*
- *Améliorer la programmation des dépenses de fonctionnement en se référant à la démarche de rationalisation déjà amorcée (construction scolaire, parc auto, ratios et normes divers ...) afin d'assurer une meilleure adéquation entre les besoins des ministères et de tenir compte de leurs programmes d'équipement.*
- *Dans ce cadre, les administrations sont invitées à rationaliser les dépenses de fonctionnement à travers aussi bien l'identification des économies potentielles que l'amélioration des procédures d'exécution.*

Remarques préliminaires

Le CFAA de 2003 avait mis en lumière un certain nombre de caractéristiques du système budgétaire marocain à cette époque, notamment la robustesse de ses procédures qui en assurait la fiabilité, mais en contrepartie aussi une tendance marquée pour un formalisme peu attractif et peu adapté à une gestion budgétaire moderne.

Le CFAA formulait, dans le cadre d'un plan d'actions, un certain nombre de recommandations visant pour l'essentiel à :

- corriger des insuffisances de clarté dans la présentation des crédits et des documents budgétaires,
- accroître la transparence de la gestion budgétaire en cours d'exercice
- favoriser le développement des chantiers de réforme de la gestion budgétaire qui venaient à peine d'être lancés (globalisation, gestion par objectifs).

Le présent CFAA se propose d'étudier la mise en œuvre de ces recommandations et de dresser un bilan d'étape des réformes engagées depuis 2003. L'étude montrera que la quasi-totalité des recommandations ont été suivies d'effets, ce qui témoigne du degré significatif de l'engagement des autorités marocaines dans le plan d'actions du CFAA de 2003. Elle montrera aussi que le programme de réformes (3^{ème} partie du plan d'actions) s'est nettement accéléré et a pris une ampleur au-delà même de ce qui était envisagé en 2003.

I. Une présentation des documents budgétaires qui accroît la transparence budgétaire ...

1. La présentation des documents budgétaires a été améliorée de deux points de vue qui concourent à une meilleure transparence : d'une part le contenu de l'information fournie dans les documents officiels présentés au Parlement a été enrichi et d'autre part l'architecture générale et la lisibilité des documents ont été rationalisées.

2. L'enrichissement du contenu des documents budgétaires est réel et permet aux parlementaires ainsi qu'au public de disposer d'une vue d'ensemble des comptes budgétaires de l'État. Un

nombre important de documents accompagnent le projet de loi de finances lui-même qui est ainsi replacé dans le contexte plus large de l'économie d'ensemble.

Quels sont les principaux documents qui accompagnent et enrichissent le contenu du projet de loi de finances

- *Note de présentation du projet de loi de finances (choix stratégiques, réformes, agrégats budgétaires, programmes sectoriels, ...)*
- *Rapport économique et financier (cadre macroéconomique, analyse sectorielle, impact des mesures budgétaires, ...)*
- *Rapport sur le secteur des établissements et entreprises publics (performances, programmes, réformes, analyse financière de chaque entité, ...)*
- *Rapport sur les Services d'État gérés de manière autonome - SEGMA (agrégats et programmes)*
- *Rapport sur les Comptes Spéciaux du Trésor (CST) : bilan financier, comptable, principales réalisations*
- *Rapport sur les dépenses fiscales : recensement des mesures et estimation du coût pour le budget*
- *Rapport sur les indicateurs de performances : objectifs des programmes et indicateurs chiffrés*
- *Rapport sur les questions de genre*

3. L'architecture et la lisibilité des comptes budgétaires ont été améliorées principalement par :

- le regroupement au sein d'un même fascicule (morasse) des différentes composantes (fonctionnement, investissement, emplois) d'un même budget ministériel qui facilite désormais la manipulation des documents et permet une vue d'ensemble des moyens d'un ministère en vue de l'exploitation des données budgétaires¹². Cette mesure constituait une recommandation importante du précédent CFAA.
- la réduction très significative du nombre de CST malgré leur nombre encore élevé (132 en 2002 et 79 en 2006) et la suppression définitive des budgets annexes¹³. De même, le nombre de SEGMA a été réduit et concerne désormais principalement les centres hospitaliers, les centres régionaux d'investissement et des instituts techniques. Par ailleurs, la nomenclature des CST et des SEGMA a été harmonisée en 2007 avec celle des budgets ministériels ce qui accroît la standardisation des comptes budgétaires. La dispersion des comptes dénoncée dans le précédent CFAA s'en trouve ainsi réduite même s'il existe des possibilités de supprimer encore d'autres SEGMA.
- la présentation du tableau général des agrégats budgétaires a été modifiée au budget 2007 en vue de présenter une vue d'ensemble des ressources et des charges de l'État à la fois plus détaillée (recettes par nature, dépenses par nature pour le fonctionnement et la dette, mais aussi mieux en ligne avec le tableau des charges et ressources du Trésor).
- la régionalisation des dépenses d'investissement au niveau de la nomenclature en 2006. Cette réforme d'envergure permet de mieux visualiser la destination géographique des crédits, outre son apport décisif en matière d'amélioration de la gestion des crédits (voir plus loin).

¹² Auparavant, ces trois composantes étaient dispersées dans trois fascicules différents.

¹³ Le seul budget annexe restant (radiodiffusion et télévision marocaine) a été supprimé au budget 2007.

...mais qui laisse encore une marge d'amélioration pour une présentation plus exhaustive et plus transparente des comptes de l'ensemble du secteur public

4. Les documents budgétaires affichent les seules dépenses de l'État, sans présentation des comptes des collectivités locales et des organismes du secteur public (établissements et entreprises publics du secteur non-marchand, voire organismes de sécurité sociale). Les bonnes pratiques et standards internationaux vont dans le sens d'une intégration progressive des comptes publics, surtout des collectivités locales, afin de couvrir l'ensemble des dépenses publiques. Une telle vision consolidée est approchée par le Tableau des charges et ressources du Trésor, qui ne fait cependant pas l'objet d'une présentation officielle dans le projet de loi de finances¹⁴. Une réflexion est cependant en cours en vue de parvenir à une consolidation partielle entre les comptes de l'État et des collectivités locales.

5. La présentation des dépenses d'équipement n'a pas été substantiellement modifiée : elle s'insère dans une logique pluriannuelle, mais ne permet pas de distinguer entre les crédits de paiements ouverts pour les opérations en cours et ceux ouverts pour les opérations nouvelles. Le précédent CFAA recommandait une telle amélioration de la présentation des crédits de paiement, elle deviendra inévitable dans le cadre de la mise en place du cadre de dépenses à moyen terme (voir plus loin).

6. Enfin, les ressources et dépenses du Fonds Hassan II, qui jusqu'en 2002 étaient imputées sur un compte spécial du Trésor, sont depuis lors rattachées par une loi à un établissement public et ne font plus partie du champ de la loi de finances. Ce Fonds collecte pourtant les recettes de privatisation qui ont un caractère de recette non fiscale de l'État.

II. Une réforme progressive de la gestion budgétaire, sans modification en profondeur de la législation actuelle ...

7. La réforme de la gestion budgétaire a commencé en 2001. Une circulaire du Premier Ministre en date du 25 décembre 2001 énonçait deux objectifs principaux, mais limités de la réforme : une globalisation des crédits budgétaires et une gestion budgétaire sur la base des résultats. Un décret du 31 décembre de la même année organisait plus précisément les procédures de ces nouveaux modes de gestion. De plus, un certain nombre d'orientations ou d'autres décisions parcellaires, émanant de niveaux normatifs différents, sont venus compléter le texte initial et ont ainsi constitué un ensemble à peu près cohérent visant en fait une réforme potentielle d'ensemble des modes de gestion du budget de l'État. Outre l'absence d'un texte fondateur unique, la réforme se caractérise aussi par de nombreuses expérimentations, dont le choix des administrations-pilotes et l'échelonnement dans la mise en œuvre, voire le contenu de l'expérimentation, soulignent la diversité. À côté des mécanismes purement budgétaires : globalisation des crédits, pilotage par objectifs ou allègement des contrôles, d'autres évolutions ne sont pas de nature proprement budgétaire mais en semblent indissociables, telles la déconcentration ou la politique de ressources humaines.

8. Cette architecture complexe de la réforme peut donner l'impression en première approche d'une construction improvisée au fur et à mesure de son avancement et dont les fondements juridiques restent incertains, il s'agit en réalité d'une démarche volontaire et articulée des autorités qui fait prévaloir une logique expérimentale et itérative.

¹⁴ Il est consultable sur le site Internet du Ministère des Finances.

...mais pragmatique et bien documentée.

9. Le pragmatisme revendiqué par les autorités dans la mise en œuvre des réformes budgétaires présente d'incontestables avantages. Notamment, il permet de rendre les réformes réversibles, possibilité prévue par le décret du 31 décembre 2001 qui a posé les bases de la réforme et permet de tirer, sans contrainte, les leçons des expériences. Ce pragmatisme s'est appuyé lui-même sur des expérimentations antérieures datant parfois des années 1990¹⁵.

10. Par ailleurs, le souci de documentation permanente des nouvelles procédures est réel : en témoigne la qualité des instructions ou guides de procédures qui ont été produits (tels le manuel de procédures de la Direction du Budget, le guide sur l'audit de performance, le guide méthodologique du CDMT ou les directives et guides méthodologiques des ministères techniques (tels ceux de la santé par exemple).

III. La réforme de la globalisation (ou fongibilité) des crédits...

11. La globalisation des crédits avait été analysée rapidement dans le CFAA de 2003, sa première mise en place au Ministère de la Santé datant de 2002. La globalisation des crédits a été autorisée par l'article 1 du décret du 31 décembre 2001 modifiant l'article 17 bis du décret du 26 avril 1999 relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances. Cet article dispose que le Ministre des Finances peut autoriser, par arrêté, les ordonnateurs et sous-ordonnateurs à modifier en cours de gestion, sans autorisation préalable du Ministère des Finances et du Contrôle, les dotations entre lignes d'un même paragraphe d'un article de dépenses de matériel, de dépenses diverses et d'investissement. Certaines dépenses de fonctionnement sont toutefois exclues du champ de l'autorisation pour éviter d'éventuels dérapages : véhicules, carburants, communications, frais de réception, fluides, déplacements, fournitures et rémunérations de personnels.

¹⁵ La déconcentration des crédits du Ministère de l'Équipement a été facilitée par l'expérience des contrats objectifs-moyens initiés dans les années 90 et généralisée depuis 2000.

Comment est déclinée la nomenclature budgétaire des crédits en articles, paragraphes et lignes budgétaires

La nomenclature budgétaire¹⁶ répartit les crédits des ministères en crédits de fonctionnement (titre I), crédits d'investissement (titre II), et crédits relatifs au service de la dette publique (titre III).

Les dépenses du budget général sont présentées, à l'intérieur des titres, par chapitres, subdivisés en articles, paragraphes et lignes, selon leur destination, leur objet ou leur nature :

- l'article désigne un service structurant (généralement une direction) ou un groupement de services et leurs démembrements.

*- le **paragraphe** désigne une mission, une action ou un projet confié à un service structurant.*

*- la **ligne** retrace la nature économique d'une dépense rattachée à une mission, une action ou un projet.*

12. La globalisation des crédits vise à donner davantage d'autonomie aux services gestionnaires ordonnateurs ; aussi se traduit-elle par la suppression du *visa* du Ministère des Finances et du Contrôle des engagements de dépenses, qui était jusque-là nécessaire et d'expérience très long à obtenir, sur les virements de crédits opérés entre des lignes de crédits au sein d'un même paragraphe.

Comment s'effectuaient les virements de crédits avant la réforme expérimentale

Les mouvements de crédits entre dotations budgétaires (articles, paragraphes et lignes) sont autorisés sous réserve de l'accord préalable du Ministre des Finances et de la non modification de la nature des crédits (personnel et de matériel notamment), mais ne peuvent conduire à un dépassement global du plafond des dépenses. Ces mouvements ne sont pas limités en montant pour le fonctionnement mais sont limités à 10 % des dotations initiales des articles pour l'investissement, sauf dérogation exceptionnelle accordée par le Premier Ministre.

13. L'intérêt de la globalisation réside dans la marge de manœuvre plus grande qu'elle confère désormais au ministère gestionnaire pour la gestion de ses moyens (ligne budgétaire), mais dans un cadre de projets ou de missions (paragraphes) qui ne peuvent pas être modifiés sans autorisation préalable du Ministère des Finances.

¹⁶ Article 29 de la loi organique relative à la loi de finances.

Un exemple de globalisation des crédits à la Direction des routes

Grâce à la réforme de la globalisation, le Directeur des routes et de la circulation routière :

• **peut**, au sein de sa mission « Exploitation et sécurité routière » (paragraphe), affecter comme il le souhaite les crédits inscrits au niveau de la ligne budgétaire indifféremment aux « travaux de désensablement » ou de « déneigement » ou de « signalisation routière ou équipements de sécurité » ou de « travaux d'aménagement des points noirs » ou de « études d'amélioration de la sécurité routière » ;

• **ne peut pas**, au sein du domaine d'activité de la direction « domaine routier », affecter comme il le souhaite les crédits inscrits au niveau de l'article indifféremment au « soutien aux missions » ou à la « maintenance et conservation du patrimoine » ou à « l'exploitation et sécurité routières » ou au « parcs et ateliers » ou à « l'extension et aménagement du patrimoine » ou aux « études et recherche ».

14. Il s'agit donc d'une première étape vers la fongibilité des crédits. Le décret de 2001 institue aussi en contrepartie de cette fongibilité un engagement ministériel en vue d'atteindre des objectifs prédéfinis et mesurés par des indicateurs de performance (voir V ci-après).

...concerne désormais la majeure partie des ministères...

15. En application de ce texte de 2001, l'ensemble des crédits d'investissement, d'un nombre croissant chaque année de ministères entrant dans le champ de l'expérimentation, ont été globalisés par paragraphe, à l'exception des rubriques de fonctionnement citées ci-dessus¹⁷. Ces ministères sont au nombre de 15 en 2006 et de 25 au début de l'année 2007 durant laquelle le processus de globalisation des crédits sera généralisé à l'ensemble des départements ministériels. Parmi ces ministères figurent des ministères importants comme la Santé (ministère pionnier en la matière depuis 2002), l'Équipement en 2005, l'Agriculture en 2004 et l'Éducation, la Justice, la Culture, le Développement social en 2007.

16. La mise en œuvre de la globalisation peut se mesurer aujourd'hui par le taux de globalisation du budget d'investissement de l'État (budgets ministériels¹⁸) : de 51,2 % en 2006 ce taux a été porté à 70 % au début de 2007 du fait de l'intégration dans son champ de dix nouveaux ministères.

...et constitue, grâce à la suppression partielle des procédures de visas et de contrôle préalables, une avancée importante dans le système budgétaire marocain...

17. Le décret du 31 décembre 2001 instituant la globalisation permet en réalité aux ordonnateurs d'être dispensés du visa préalable du Ministère des Finances à deux stades distincts de la gestion des crédits :

¹⁷ Certains ministères regrettent que les crédits de déplacement des agents ne soient pas globalisés avec le programme dans la morasse, alors qu'il s'agit du mode fondamental d'exercice de leur action.

¹⁸ hors charges communes

- à un premier stade, antérieur à la dépense, un ordonnateur peut modifier, au sein du paragraphe budgétaire, la répartition des crédits votés¹⁹ par lignes au moment où il effectue la délégation de ces crédits aux sous-ordonnateurs (reprogrammation en début d'année),

- à un second stade, en cours de gestion, l'ordonnateur peut effectuer une re-ventilation par ligne des crédits non consommés par les sous-ordonnateurs et remontés à son niveau (reprogrammations en cours d'année) afin de permettre d'utiliser ces crédits non utilisés pour d'autres dépenses au sein du même paragraphe.

18. Dans les deux cas, le Ministère des Finances et le Contrôle des engagements de dépenses ne sont plus informés de la nouvelle répartition des crédits qu'*a posteriori*. Ceci constitue une avancée notable dans le système marocain, notamment en termes de délais de mise en œuvre des crédits. Dans le système préalable, ces re-ventilations de crédits, qui sont le lot commun de toute gestion budgétaire dynamique, retardaient parfois de façon très importante (plusieurs mois) la mise en place des crédits en vue de la dépense.

19. Simultanément, certaines autres mesures plus ponctuelles ont été prises, comme le relèvement du seuil de visa des délégations de crédits d'équipement et l'allègement du contrôle, de même que l'institution de visas collectifs pour des crédits relatifs à des dépenses de même nature (exemple, les baux).

... que les ministères-pilotes évaluent positivement ...

20. Les ministères-pilotes ont accueilli favorablement cette avancée et jugent ses résultats très positifs de plusieurs points de vue. Parmi les 15 ministères-pilotes engagés dans la réforme en 2006, aucun ne porte un jugement négatif sur la réforme, hormis quelques divergences sur des points ponctuels, ni n'envisage un retour à la gestion antérieure classique. De plus, une dynamique certaine s'est créée autour de cette réforme et un enthousiasme assez général en faveur de sa continuation se dessine, notamment parmi les personnels de direction, mais aussi—et cela mérite d'être porté au crédit de la réforme et de ses acteurs principaux—parmi les personnels d'encadrement et d'exécution.

21. Cette situation plaide en faveur d'une poursuite et même d'une accélération de la réforme afin d'éviter que ces engagements ne s'étiolent. La réforme semble avoir atteint un point d'inflexion où de nouveaux résultats sont attendus à partir de nouvelles avancées. Il s'agit là d'un sentiment assez partagé parmi les autorités même si certains émettent des doutes quant à la possibilité de poursuivre au même rythme sans passer par un palier supérieur. Ce point sera revu lors de l'examen des conditions de réforme de la loi organique.

22. Au stade actuel, les ministères-pilotes portent un jugement positif sur la réforme et sur les points suivants.

¹⁹ Pour les dépenses d'équipement, il s'agit des autorisations d'engagement.

Comment les ministères-pilotes évaluent la réforme de la globalisation

Les commentaires les plus fréquents sont :

- *la réforme a aidé les ministères à améliorer leur programmation budgétaire interne grâce à la dynamique de la gestion par objectifs et résultats. Elle a notamment facilité le dialogue entre les services centraux des ministères et leurs services extérieurs pour la programmation budgétaire de leurs crédits*
- *la réforme a épargné aux ordonnateurs plusieurs centaines de visas préalables par an même si le montant des dépenses réaffectées reste faible (10 millions de dirhams sur un budget d'investissement total de 438 millions pour le Ministère de l'Équipement par exemple)*
- *la réforme a amélioré la qualité et la rapidité de l'action publique : réalisation de virements possible en une journée, réajustement de crédits instantané pour un engagement juridique (marché par exemple) doté insuffisamment, absence de gaspillage de crédits sur des projets de substitution.*
- *la réforme, grâce notamment à la suppression des procédures de remontée de crédits des services extérieurs vers l'administration centrale, qui pouvait durer plusieurs mois auparavant, permet une mise à disposition plus rapide des crédits des gestionnaires et donc l'engagement réel des programmes²⁰.*
- *la réforme aurait accru le taux de consommation des crédits de certains ministères-pilotes sans que toutefois des chiffres très significatifs puissent être avancés à ce stade²¹ pour tous les ministères.*

...et qui n'a pas conduit à une perte de fiabilité de l'information budgétaire et comptable.

23. La réforme a été réalisée sans perte d'informations sur la dépense, du fait de la production des états semestriels des modifications au sein du paragraphe exigée par les arrêtés de globalisation. Seuls quelques problèmes, semble-t-il, limités ont été recensés pour des problèmes d'imputation.

24. Ce point, partagé par toutes les administrations, est capital pour l'analyse du risque budgétaire et comptable de la réforme : la globalisation n'a pas entraîné de perte de fiabilité du système dans son ensemble. Ceci est dû en grande partie à la fiabilité de la nomenclature budgétaire qui s'inspire largement des standards de la norme GFS 2001²² et qui permet de retracer la dépense à un niveau de détail suffisamment fin même lorsque la dépense a fait l'objet d'une globalisation. Le maintien de la fiabilité de l'information budgétaire a jusque là concerné essentiellement les dotations d'investissement, il devrait aussi concerner les crédits de fonctionnement lorsque ceux-ci seront plus largement globalisés.

²⁰ Selon la Direction du Budget, la suppression de cette procédure aurait permis au Ministère de la Santé en 2005 de majorer de 8 % par redéploiement ses dotations consacrées aux services des urgences.

²¹ Selon la même Direction du Budget, le taux de consommation des crédits soumis à globalisation du Ministère de la Santé aurait crû de 60 à plus de 90 % en 2005.

²² La nomenclature répond au triple souci d'identifier la nature administrative de la dépense, sa nature économique et sa nature fonctionnelle (ou programmatique).

IV. La prochaine étape de la globalisation passe nécessairement par un élargissement de son périmètre

25. La réforme de la globalisation a été jusqu'à présent limitée aux seuls crédits représentatifs de moyens variables affectés à des missions inchangées (virement entre paragraphes d'un même article). L'étape ultérieure serait en théorie de gravir un échelon et de permettre de modifier la répartition des crédits entre paragraphes (missions, projets) au sein d'un article (domaine). Cette possibilité autoriserait les ordonnateurs à modifier plus fondamentalement la destination et la finalité de la dépense. Ainsi dans l'exemple cité plus haut, la Direction des Routes pourrait transformer des crédits affectés à la maintenance et conservation du patrimoine en les virant sur des dotations afférentes à l'exploitation et sécurité routières, ou aux parcs et ateliers, ou à l'extension et aménagement du patrimoine. Il s'agirait là d'une réforme d'envergure entraînant un changement assez important des pratiques actuelles. Notamment, la réforme conduirait à attacher une moindre importance à la portée de l'autorisation de dépense qui échoit in fine au Parlement lors du vote des crédits par paragraphes, ce qui n'est pas vraiment souhaitable. Aussi paraîtrait-il plus approprié, plutôt que d'autoriser une multiplication des virements entre paragraphes, d'élargir le périmètre des crédits du paragraphe. En d'autres termes, la prochaine étape de la réforme pourrait consister à donner au paragraphe une portée plus large dès le stade de sa définition. Dotés de paragraphes élargis et donc moins nombreux, un ministère pourrait voir ses marges de manœuvre accrues sans pour autant multiplier le nombre de virements entre paragraphes. Un travail de réflexion sur la nomenclature est nécessaire en ce sens, principalement pour les dépenses d'investissement qui sont classifiées, avec le paragraphe, autour de la notion de projet, alors que les crédits de fonctionnement le sont autour de la notion de moyens et peuvent plus facilement se prêter à des virements internes sans remettre fondamentalement en cause la portée de l'autorisation de dépense du Parlement. Il apparaît ainsi que la redéfinition du périmètre du paragraphe constitue un chantier privilégié de poursuite de la réforme de la globalisation des crédits d'investissement principalement, les dotations de fonctionnement pouvant elles se prêter plus facilement à un élargissement des possibilités de virement entre paragraphes, sous certaines réserves (voir ci-après).

26. Un premier assouplissement en ce sens est intervenu dans la loi de finances 2006 : l'accord préalable pour modifier la répartition des crédits au niveau de l'article entre paragraphes nécessite désormais non plus un décret ou un arrêté ministériel mais une décision de la Direction du Budget et, de plus, le seuil maximal de 10 % anciennement en vigueur a été supprimé, celui-ci interdisait de fait le virement de crédits entre régions²³. Une prochaine étape plus décisive pourrait être la suppression de cette autorisation préalable de la Direction du Budget.

27. Enfin, une étape supplémentaire pourrait encore être franchie avec l'extension de la globalisation aux crédits de fonctionnement de façon plus large qu'aujourd'hui, en distinguant à terme les dépenses de personnel, les crédits de fonctionnement courant et les transferts ou subventions. Cette extension nécessiterait cependant des limitations aux possibilités de virement des crédits de personnel vers des crédits de fonctionnement courant afin de préserver ces crédits obligatoires, tout au moins jusqu'à ce que ces derniers fassent l'objet d'une véritable gestion et maîtrise par les ministères techniques (voir partie III). De même des restrictions aux virements à partir de certains crédits de consommation courante eux aussi quasi-obligatoires (énergie) seraient à envisager. On parle alors de *fongibilité asymétrique*. D'autres propositions, plus ponctuelles, sont à l'étude, notamment l'extension du périmètre des dépenses sans engagement préalable aux

²³ En 2005, par exemple, 10 décrets avaient été nécessaires pour transférer 200 millions de dirhams sur la rocade méditerranéenne du fait du retard d'exécution du programme ferroviaire.

décisions de versement de subventions à certaines entités, par exemple lorsqu'elles disposent elles-mêmes d'un comptable assignataire.

...et un accroissement du nombre de ministères-pilotes...

28. La procédure expérimentale suivie jusque-là devrait être poursuivie en 2008 en incluant dans le champ de la globalisation tous les ministères non encore sélectionnés, soit quelques ministères de plus que ceux retenus en 2007.

29. Simultanément, un certain nombre de ministères devraient pouvoir être sélectionnés pour une étape ultérieure d'expérimentation d'une extension du périmètre du paragraphe. Il semblerait logique d'y inclure d'abord les ministères-pilotes les plus anciens dans la pratique de la globalisation (Santé, Équipement, notamment). Sur une période de deux à trois ans, un nombre significatif de ministères pourraient ainsi être autorisés à opérer de la sorte.

... en s'assurant que les capacités des ordonnateurs peuvent s'adapter à ces changements...

30. Il est important de s'assurer, lors de l'extension de la réforme, des capacités des ordonnateurs car un accroissement de la globalisation des crédits touchant les missions ou secteurs suppose une homogénéité des capacités budgétaires entre les différents services d'un même ministère. Cette homogénéité régionale est plus difficile à atteindre dans les ministères à faible proportion de personnels techniques.

31. L'assurance sur les capacités des ordonnateurs constitue un point critique de la réforme de la globalisation, au même titre d'ailleurs que la réforme d'ensemble. De ce point de vue, les procédures de *certification des ordonnateurs* étudiées dans la suite du rapport seront d'un précieux apport pour la poursuite de cette réforme.

...avant de franchir le seuil plus décisif d'une éventuelle refonte du cadre législatif actuel des finances (loi organique relative à la loi de finances).

32. De telles extensions permettraient d'aller au bout de ce qu'il est possible de faire dans le cadre de la démarche expérimentale actuelle choisie par les autorités, sans modification profonde des textes principaux des finances publiques et en ménageant toujours, du moins en théorie, une possibilité de réversibilité de la réforme si des insuffisances sont constatées. En réalité, cette réversibilité est, au fur et à mesure de l'avancement dans le temps de la réforme, de moins en moins probable, ce qui pose la question de l'opportunité d'une étape plus décisive visant une réforme de la loi organique relative à la loi de finances (voir plus loin).

V. La réforme conjointe du pilotage budgétaire par objectifs et indicateurs de résultats se poursuit à un rythme satisfaisant...

33. Les prémices de la réforme du pilotage par objectifs figurent dans l'article 1 du même décret de globalisation des crédits du 31 décembre 2001 modifiant l'article 17 bis du décret du 26 avril 1999 relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances. Ce texte précisait que la flexibilité devait être conditionnée par la présentation, en annexe des chapitres globalisés, d'indicateurs chiffrés établissant un lien entre les crédits alloués et les résultats attendus de leur utilisation et que l'ordonnateur procéderait annuellement à l'évaluation de la réalisation des indicateurs et en informerait le Ministre des Finances.

34. L'instauration de la logique de résultats est un objectif fondamental de la Direction du Budget. Pour cela, chaque ministère-pilote a dû identifier sa stratégie sur trois ans, définir des programmes structurants comportant des objectifs chiffrés et datés, ainsi que des indicateurs de résultats. Des rapports sur la performance doivent être remis par les ministères au Ministère des Finances au 30 avril de l'année suivante, en application des dispositions des arrêtés d'application de l'article 17 bis du décret du 31 décembre 2001 susvisé.

...avec quelques premiers résultats positifs...

35. La réforme semble avoir facilité la modernisation de la programmation budgétaire interne des ministères grâce à la dynamique des objectifs et résultats. Elle a sûrement facilité le dialogue entre les services centraux des ministères et leurs services extérieurs pour la programmation budgétaire de leurs crédits et les arbitrages budgétaires internes. Il apparaît aussi que cette dynamique créée ne saurait plus être réversible et que ses effets seront durables. La déclinaison du pilotage par objectifs a toutefois été effectuée progressivement : premier budget de programme 2004-2006 à la Santé, appuyé sur un plan d'actions 2003-2007 approuvé par le Parlement et premier exercice de contractualisation avec 15 hôpitaux SEGMA.

...en se heurtant toutefois aux difficultés classiques inhérentes à la qualité des indicateurs...

36. Une difficulté fondamentale de toute réforme de ce type concerne la qualité des indicateurs. Le contenu des indicateurs est en voie d'amélioration : ils s'apparentent désormais à des indicateurs de résultats et non plus à des indicateurs de moyens ou d'activités. Néanmoins, leur nombre (1.300 actuellement) devrait être réduit et leur impact plus axé sur la stratégie. À titre d'exemple, le recensement d'un taux de vaccination (indicateur quantitatif) est beaucoup plus simple à réaliser que la mesure de l'incidence d'une action spécifique de vaccination sur un groupe de population considéré (indicateur qualitatif requérant une enquête spécifique). Une évaluation par les ministères de la qualité de leurs indicateurs est indispensable. Elle contribuera à l'amélioration des rapports actuels sur la performance remis par les ministères au Ministère des Finances. Il apparaît en effet que nombre de rapports remis par les ministères-pilotes ne contiennent pas d'analyse suffisamment étayée des premiers résultats pour fonder une évaluation globale du dispositif, notamment de sa capacité à orienter de façon significative les décisions budgétaires. Une validation des objectifs et des indicateurs, en même temps que la réduction de leur nombre, doit être envisagée selon des modalités à définir, mais qui en tout état de cause devra associer de près la Direction du Budget, principal interlocuteur des ministères en cette matière. Cette dernière a d'ailleurs entamé un travail de restructuration interne visant l'amélioration de ses capacités sectorielles (création de bureaux sectoriels devenus interlocuteurs uniques des ministères). L'étape ultérieure de la formalisation des rapports de performance et de leur transmission au Parlement devra être engagée sans retard.

37. A cet effet, les ministères bénéficient d'une assistance technique²⁴. Le Ministère de la Culture a récemment bénéficié de cette assistance pour l'élaboration de son budget sous formes de programmes dotés d'indicateurs de résultats.

...et aux limites de la nomenclature budgétaire actuelle.

38. La nomenclature existante ne souffre pas d'insuffisance liée au respect des normes internationales telles que la norme GFS 2001. Elle a été adaptée pour traduire les programmes budgétaires et les principales missions des ministères regroupées autour du paragraphe afin de

²⁴ Bureau d'études ADETEF.

procurer une meilleure vision de l'action des ministères. La morasse budgétaire de l'Équipement par exemple fait apparaître, pour chaque direction sectorielle, au sein d'un paragraphe les différentes missions de construction, exploitation, entretien et études. La morasse budgétaire comporte également une déclinaison régionale à partir de 2006. Ainsi, désormais l'article recouvre le domaine (routes par ex.), le paragraphe les programmes avec la mention des objectifs et des indicateurs correspondants, et la ligne reflète la nature économique de la dépense (moyens). Ce travail, lancé en 2002, et amélioré annuellement, a déjà été accompli dans 15 ministères et représente 51,2 % des crédits d'investissement²⁵ ; il sera étendu à dix nouveaux ministères et regroupera 70 % de ces mêmes crédits au début de 2007.

39. Toutefois, cette nomenclature budgétaire adaptée reste encore de facture classique. Elle trouvera rapidement ses limites dans le cadre d'un pilotage par objectifs.

Quelles sont les insuffisances de la nomenclature budgétaire actuelle dans le contexte de la gestion programmatique des budgets

La nomenclature actuelle ne reflète pas :

- les interactions au sein d'un même secteur entre les résultats obtenus grâce à une association de moyens (personnels, fonctionnement et investissement) et non des seuls crédits d'investissement ;

- les interactions sectorielles entre les différentes composantes de l'investissement d'un ministère (eau, sols ou élevage pour l'agriculture par exemple ou autoroutes, routes, sécurité routière pour la Direction des routes), ce qui rend difficile de déterminer l'apport précis des différentes dépenses publiques à un même objectif (par exemple, les résultats de la sécurité routière doivent pouvoir être appréciés de façon transversale en intégrant les différents secteurs routiers et autoroutiers).

40. Un chantier doit donc être ouvert pour passer d'une nomenclature « adaptée » à une nomenclature nouvelle (par nature et par destination) sans attendre une hypothétique modification de la loi organique. Les premiers travaux réalisés en ce sens sont très intéressants. Ainsi, le budget du Ministère de la Culture, ministère-pilote pour 2007, a été totalement refondu et sa nomenclature distingue désormais quatre programmes bien distincts qui regroupent chacun l'ensemble des crédits de personnel, matériel, transfert et équipement affectés au programme. De la sorte, les indicateurs de résultats couvrent l'ensemble des crédits affectés à un programme et les interactions propres à plusieurs secteurs sont de même prises en comptes au sein d'un même programme.

41. Les travaux de réforme de la nomenclature budgétaire devront se poursuivre en 2007 en vue de toucher d'autres ministères pour le budget de 2008. Les ministères pionniers tels que la Santé ou l'Équipement devraient figurer au nombre de ceux dont la nomenclature devrait être réformée. Une assistance technique sur ce point serait un atout important dans la conduite de cette réforme.

²⁵ Hors charges communes

VI. Le chantier de la pluri-annualité est ouvert avec la mise en place expérimentale d'un Cadre de dépenses à moyen terme (CDMT)...

42. La programmation budgétaire pluriannuelle est une composante fondamentale à terme de la politique économique et budgétaire du Maroc. Elle s'inscrit dans une démarche qui vise au développement durable en accord avec les capacités de financement public de la politique économique.

Quels sont les objectifs et la forme du CDMT

Pourquoi un CDMT.

Il s'agit pour l'essentiel de :

- *mettre en adéquation des objectifs sectoriels (infrastructures, agriculture, enjeux sociaux, éducation, ...) avec la stratégie macro-budgétaire (maîtrise des grands équilibres, maîtrise de l'endettement, développement durable, ...)*
- *d'assurer la cohérence des objectifs sectoriels entre eux (priorités, complémentarité)*
- *d'assurer la cohérence avec la planification de la politique économique.*

Quelle forme prend un CDMT.

Un CDMT est un cadre budgétaire qui permet d'inscrire les crédits et les recettes du budget sur une période triennale : la première année (N) comprend les crédits et recettes votés au budget de l'année (N) et les années suivantes (N+ 1 et N+2) retracent les projections des crédits et recettes sur les années N+1 et N+2.

43. Initiée par une circulaire du Premier Ministre, la réforme du CDMT doit commencer en 2007 et toucher l'ensemble des ministères. Elle sera pilotée par un groupe de travail incluant le Ministère des Finances et les ministères-pilotes avec l'assistance d'un expert de la Banque mondiale. La finalisation des instruments méthodologiques (guide méthodologique du CDMT) prévoit le schéma suivant :

Comment le CDMT doit être déterminé

Les différents stades de détermination du CDMT sont prévus ainsi :

- *prévision des capacités de financement théorique du budget de l'État sur trois ans à partir des données du TOFE ;*
- *proposition de projections de dépenses et de recettes par les administrations ;*
- *discussion avec la Direction du Budget ; agrégation par la Direction du Budget ;*
- *communication du Ministre des Finances au Conseil du Gouvernement à l'occasion de l'examen du projet de budget ;*
- *arbitrage du Premier Ministre et fixation des enveloppes du projet de budget ;*
- *réajustement des CDMT sectoriels sur la base des arbitrages du Premier Ministre.*

...qui évite deux obstacles majeurs...

44. Il convient tout d'abord d'éviter la production de schémas pluriannuels irréalistes, ce qui suppose à la base de disposer d'un système de prévision des hypothèses macroéconomiques performant. De ce point de vue, l'évaluation favorable faite par le CFAA de 2003 de la capacité

des directions en charge de ces prévisions au sein du Ministère des Finances (DPEG) et Direction du Trésor) constitue un atout majeur pour la réussite du projet.

45. Il importe ensuite d'éviter les distorsions entre les prévisions du CDMT (en principe triennal) et celle du Plan, ce qui suppose de conférer au CDMT un *caractère glissant annuel*, grâce auquel chaque année les prévisions de l'année achevée et celle de l'année en cours doivent être actualisées en fonction des dernières estimations disponibles et ainsi de suite chaque année de sorte que la prévision pour l'année à venir et les deux années ultérieures soient toujours au plus près de la réalité de la dernière exécution connue²⁶. De ce point de vue, la qualité de l'appareil statistique du Ministère des Finances devrait là encore permettre de satisfaire à cette condition durant la période de cinq ans couverte par le plan. De plus, les ordonnateurs marocains sont déjà rompus à la gestion pluriannuelle puisque les crédits d'équipement sont depuis longtemps gérés dans une perspective pluriannuelle par autorisations d'engagement (triennales) et crédits de paiement.

...et qui est coordonné avec les exercices de gestion par objectifs et résultats menés par ailleurs.

46. Le CDMT est actuellement conçu dans une optique macroéconomique et intersectorielle mais reste néanmoins lié à la gestion par objectifs et programmes dès lors que les résultats de ces programmes doivent être évalués au moyen d'indicateurs qui, par nature, exigent le plus souvent d'être appréciés sur une durée supérieure à l'année. Généralement, le cadre triennal constitue un cadre optimum pour l'évaluation des résultats d'un programme et trouve donc naturellement son prolongement naturel dans une articulation avec un CDMT. Ceci pourrait avoir notamment des prolongements dans les procédures de gestion des ordonnateurs, notamment pour une réflexion sur un éventuel assouplissement des procédures de reports de crédits d'une année sur l'autre.

Plan d'actions recommandé

Poursuivre la réforme de la globalisation budgétaire à un rythme soutenu en avançant dans la voie d'une meilleure adaptation de la nomenclature (élargissement du périmètre de la globalisation au niveau du paragraphe budgétaire pour les dépenses d'investissement et autorisation des virements entre paragraphes pour les dotations de fonctionnement hormis certains crédits sensibles à définir) et achever la couverture de l'ensemble des ministères.

Lancer un chantier sur une étape ultérieure de réforme de la nomenclature visant à présenter les budgets ministériels selon une approche principalement programmatique.

Améliorer la qualité des indicateurs physiques de performance (en réduisant aussi leur nombre) et obtenir des ministères techniques les évaluations sur la mise en place de la réforme par la performance, si nécessaire en renforçant encore la formation des ordonnateurs.

Améliorer dans le cadre du CDMT la présentation, à titre indicatif, des crédits d'équipement en distinguant ceux qui doivent couvrir des opérations en cours et ceux destinés au financement des opérations nouvelles.

²⁶ Il s'agit d'éviter les biais dans les prévisions (dits « effets de base »).

PARTIE II : LA RÉFORME DE LA DÉCONCENTRATION BUDGÉTAIRE

Résumé des conclusions du CFAA de 2003 (extraits)

La déconcentration reste très insuffisante, ce qui ralentit et rend opaque une partie de la dépense publique. La déconcentration constitue un des points faibles du système budgétaire marocain. En effet, la concentration excessive relève autant d'un formatage centralisé des crédits budgétaires en amont du circuit d'exécution, ce qui ralentit considérablement la délégation des crédits, que d'une insuffisante délégation en aval de pouvoirs de décision aux ordonnateurs locaux, ce qui ralentit l'utilisation des crédits après leur délégation.

Les projets de réforme actuels de globalisation et de contractualisation de la gestion des crédits délégués visent en grande partie la responsabilisation des gestionnaires à tous les niveaux. Ces projets devront être complétés par des réformes visant à accélérer les délégations des crédits sur la base de critères normatifs.

Principales recommandations du CFAA de 2003

- *Poursuivre les efforts engagés en matière de déconcentration des crédits au travers notamment de la globalisation et de la contractualisation des crédits*
- *Améliorer le dispositif de délégation automatique des crédits à travers notamment la définition dans les textes réglementaires de la répartition des missions et des opérations entre l'administration centrale et les administrations déconcentrées.*
- *Renforcer et favoriser la concertation et la coordination interministérielle au niveau déconcentré pour assurer la réalisation des projets intégrés.*
- *Intégrer l'effort de déconcentration dans la réflexion menée sur la mise en place d'un futur cadre de dépenses budgétaires à moyen terme afin d'améliorer la visibilité de la programmation.*

Remarques préliminaires

Le CFAA de 2003 avait mis en exergue les faiblesses de la gestion budgétaire au niveau déconcentré et en avait dressé un inventaire qui, sans être exhaustif, dressait les quelques points majeurs qui nécessitaient une réforme en profondeur. Cette situation avait constitué un point critique dans l'évaluation globale du risque budgétaire et comptable du système marocain. Les recommandations du rapport étaient volontairement limitées des lors qu'elles portaient sur les mesures essentielles à mettre en œuvre pour « débloquer » la situation et amorcer l'évolution.

Le présent rapport se propose donc de faire un bilan d'étape sur cette indispensable réforme de modernisation et d'efficacité de la dépense publique, qui touche aussi sa fiabilité car les retards et incertitudes dans la mise en place des opérations budgétaires au niveau déconcentré sont un facteur d'opacité de la dépense dont l'impact ne doit pas être sous-estimé dans toute approche

d'évaluation d'un système budgétaire par le risque. Le présent rapport s'inspire aussi d'un « guide méthodologique de la déconcentration » produit par la Banque mondiale.

I. La déconcentration de la gestion budgétaire...

47. La déconcentration repose sur le postulat simple d'une meilleure rationalité et efficacité de l'action publique au plus près du bénéficiaire : les crédits de l'État affectés à des opérations locales doivent être mis en œuvre, autant qu'il est possible au plan local. Ces crédits doivent fondamentalement être distingués des crédits décentralisés qui, eux, ne correspondent pas à des crédits de l'État mais à des crédits des collectivités locales financées sur ressources locales.

Qu'est-ce que la déconcentration budgétaire

Le budget de l'État comprend des crédits ministériels dont la gestion est confiée soit à des ordonnateurs centraux au niveau ministériel (ordonnateurs), soit à des ordonnateurs déconcentrés (ordonnateurs secondaires) au niveau local (régional ou provincial).

Les crédits centralisés sont des crédits qui sont gérés par des ordonnateurs, soit pour des opérations à caractère général (ex. : crédits relatifs à la dette) ou central (ex. : crédits relatifs à une administration centrale), soit pour des opérations à caractère local (ex. : construction d'une route nationale dans une région).

Les crédits déconcentrés sont des crédits qui sont gérés par des ordonnateurs secondaires au plan local, pour des opérations locales de leur ressort territorial.

Les ordonnateurs secondaires sont généralement les directeurs régionaux ou provinciaux des ministères. Les Walis, représentants locaux du Gouvernement, n'ont pas, le plus souvent, la compétence d'ordonnateur secondaire, sauf pour les crédits de leur ressort. En général, ils n'interviennent pas dans la gestion des crédits des ordonnateurs secondaires ministériels.

La déconcentration d'un système budgétaire se mesure à la part des crédits gérés de façon déconcentrée par rapport à celle gérée de façon centralisée. Un indice fiable de cette déconcentration doit toutefois porter sur les crédits « déconcentrables », sachant par exemple que les crédits de personnels restent, dans beaucoup de systèmes, encore gérés de façon centralisée ou que certains crédits restent par nature gérés au plan central (dette) ou encore que certains crédits d'intérêt nationaux peuvent requérir une gestion centralisée. C'est donc la part plus ou moins grande des crédits afférents à des opérations locales gérés au niveau des ordonnateurs secondaires qui détermine le degré de déconcentration d'un système budgétaire.

Une déconcentration insuffisante peut avoir plusieurs causes différentes :

- en amont de la gestion, les crédits peuvent ne pas avoir été individualisés par opération et donc avoir été votés sans destination géographique et technique prédéterminée ; il faut alors décider après coup de leur destination, ce qui est un facteur de retard important qui se cumule avec les retards inhérents aux délégations de crédits et à l'utilisation des crédits ainsi délégués. Il s'agit de problèmes de déconcentration purement budgétaires.

- en aval de la gestion, les ordonnateurs secondaires peuvent ne pas disposer de toutes les compétences administratives et techniques nécessaires à la mise en œuvre des opérations elles-mêmes et doivent alors obtenir l'autorisation nécessaire au niveau central, ce qui retarde la aussi la mise en œuvre des crédits et des opérations y afférentes. Il s'agit de problèmes non directement budgétaires, mais de problèmes de déconcentration technique qui ont des conséquences directes sur la gestion budgétaire.

... a fait l'objet d'une première initiative de réforme visant la régionalisation des crédits budgétaires...

48. La première initiative concerne la régionalisation des crédits au sein de la nomenclature budgétaire qui a été officialisée dans le budget de 2006 et généralisée à l'ensemble des ministères. Cette régionalisation ne s'applique pour l'instant qu'aux seuls ministères-pilotes de la globalisation. Il s'agissait là d'une proposition du précédent CFAA et d'un préalable indispensable à une mise en œuvre des crédits déconcentrés plus rapide. Cette régionalisation des crédits concerne à ce stade les seuls crédits d'investissement et non pas les crédits de fonctionnement. L'article budgétaire désigne désormais soit le domaine d'activité, soit la région d'affectation des crédits. Il est important aussi de noter que la régionalisation des crédits ne conduit pas nécessairement à une gestion déconcentrée de ces crédits qui peuvent dans certains cas rester gérés au niveau central; la régionalisation des crédits ayant alors seulement un rôle d'information sur la destination géographique des crédits et non sur leur mode de gestion.

...qui devrait être complétée, pour ces crédits, par une réforme de la procédure de la délégation de crédits afin de produire pleinement ses effets...

49. Cette initiative n'a toutefois pas produit tous ses effets attendus. En effet, la régionalisation des crédits était censée accélérer leur mise à disposition au niveau du sous-ordonnateur immédiatement après le vote du budget. Elle devait supprimer les deux étapes dues jusque-là à la première décision d'attribution géographique du crédit à une région par l'ordonnateur et ensuite, à la seconde décision de mise à disposition effective du crédit. Or, la mise à disposition de ces crédits reste encore longue (pas avant mi-février ou mars dans les meilleurs cas). Certes, le retard dû au temps d'étude nécessaire à la décision d'attribution des crédits à une région a disparu avec la régionalisation des enveloppes, mais le temps nécessaire ensuite à la mise à disposition effective du crédit auprès du sous-ordonnateur demeure et provient du maintien inchangé de la procédure de *délégation des crédits* pour ces crédits régionalisés.

Quel est le circuit « simplifié » d'une délégation de crédits

- 1. Émission par l'ordonnateur d'une délégation de crédits au sous-ordonnateur régional*
- 2. Visa préalable de la délégation par le Contrôle au sein de la TGR*
- 3. Transmission de la délégation visée par le Contrôle à la TGR*
- 4. Transmission de la délégation par la TGR au Trésorier régional*
- 5. Émission de la délégation par la TGR au sous-ordonnateur²⁷*
- 6. Information parallèle du sous-ordonnateur par l'ordonnateur de l'émission de la délégation après visa par le CED*
- 7. Réception de la délégation par le sous-ordonnateur*
- 8. Mise en œuvre des crédits correspondants par le sous-ordonnateur.*

50. L'idéal serait de supprimer la procédure de délégation de crédits pour les crédits régionalisés. Il semble qu'un amendement à la réglementation des dépenses publiques, voire si nécessaire une disposition en loi de finances, suffirait pour supprimer cette étape devenue redondante dès lors que le crédit est voté en loi de finances avec une affectation régionale. Les autorités marocaines sont conscientes de la réduction des délais et du formalisme que cette mesure simple engendrerait. Toutefois, cette mesure pourrait ne concerner en réalité que les seuls crédits affectés à une région et non pas ceux affectés aux provinces au sein de cette enveloppe régionale. Or ces derniers constituent la majeure partie des crédits déconcentrés et une décision de répartition pour chaque province pourrait demeurer nécessaire en tout état de cause. En sens inverse, on pourrait aussi envisager une simplification des délégations qui resteraient formellement nécessaires en supprimant les procédures de contrôle associées (de l'ex-CED et des comptables). De la sorte, les crédits seraient notifiés par l'ordonnateur au sous-ordonnateur déconcentré avec copie au contrôleur et au comptable. D'autres solutions de simplification sont envisageables et doivent être recherchées.

...et d'une seconde initiative beaucoup plus générale visant notamment la déconcentration budgétaire et technique...

51. La seconde initiative est susceptible d'apporter davantage de clarté dans la répartition des compétences au niveau des opérateurs de l'État et donc de faciliter la mise en œuvre des crédits correspondant aux projets. Elle résulte d'un décret du 2 décembre 2005, déjà annoncé dans son contenu par une circulaire du Premier Ministre du 9 juin 2004 qui fixait les règles d'organisation des départements ministériels et de la déconcentration administrative. Le décret de 2005 fixe les domaines d'attribution respectifs des administrations centrales (orientation et contrôle de l'activité des services déconcentrés et évaluation des moyens nécessaires à leur fonctionnement) et des services déconcentrés (mise en œuvre des décisions et orientations émanant des administrations centrales). Suite au décret, l'établissement de schémas directeurs de déconcentration administrative a été requis de chaque ministère pour décembre 2006. Un discours royal du 12 décembre 2006 a confirmé l'importance de ce sujet.

²⁷ Les notifications se font encore souvent par courrier postal, ce qui peut occasionner des délais différents entre les notifications de crédits au plan régional par la TGR et par l'ordonnateur. Dans cette dernière hypothèse, assez fréquente dans certaines régions, il arrive qu'un comptable régional refuse la mise en paiement d'une dépense sur crédit délégué au motif qu'il n'a pas reçu la notification des crédits correspondants par la TGR, source d'inévitables retards supplémentaires.

Quels sont les aménagements à réaliser dans le cadre des schémas ministériels de déconcentration administrative

Les schémas ministériels de déconcentration doivent énoncer :

- *les attributions à transférer des services centraux aux services déconcentrés,*
- *les attributions relevant par nature des services déconcentrés,*
- *les schémas directeurs triennaux des ministères portant sur les attributions et les moyens, la restructuration des services et la création de directions régionales dans les ministères qui en étaient dépourvus jusque là²⁸ (ex : Ministère de la Culture).*

...qui doit privilégier l'identification des crédits déconcentrés ainsi que la déconcentration des décisions techniques.

52. Les schémas directeurs de déconcentration doivent mettre l'accent sur l'identification *des crédits* entre ceux qui relèvent d'opérations afférentes à une gestion centrale et ceux qui relèvent de la gestion déconcentrée. Il s'agissait là d'une recommandation du précédent CFAA qui devrait aboutir dans ce cadre de ces schémas de déconcentration. Il est en effet indispensable d'identifier dans le budget les crédits en fonction du niveau de responsabilité de la gestion (centrale ou déconcentrée) des opérations correspondantes. Un tel classement facilite la structuration de la chaîne de responsabilité budgétaire et évite les longs délais nécessaires à la détermination préalable des responsabilités pour gérer les opérations.

53. Plus en aval dans la chaîne de la déconcentration, cette répartition des crédits doit aussi se poursuivre. Par exemple au Ministère de la Santé, la mise en œuvre des crédits d'investissement par les services déconcentrés fait apparaître :

- les crédits d'intérêt local délégués au niveau provincial et répartis en deux sous-enveloppes comprenant les crédits délégués directement aux sous-ordonnateurs provinciaux et les crédits délégués au coordinateur régional au niveau déconcentré à répartir par ce dernier. C'est la part de ces crédits qui doit être accrue en priorité dans les ministères faiblement déconcentrés.
- les crédits qui restent gérés en administration centrale pour les grands projets (construction d'un centre hospitalo-universitaire par exemple) et pour certains programmes d'intérêt national, tels que les achats de vaccin, pour lesquels la dimension nationale des achats garantit un meilleur prix. C'est la part de ces crédits d'intérêt national qui devrait pouvoir être déconcentrée dans les ministères déjà fortement déconcentrés²⁹.

54. L'identification des crédits, notamment pour l'investissement, permet simultanément de cibler ces crédits en y associant plus facilement les circuits de décision technique et d'orientation des

²⁸ Ministère de la Culture, par exemple.

²⁹ Le fait que ces crédits correspondent à des opérations nationales ou à des opérations qui nécessitent d'être négociées à l'échelle nationale pour des raisons de prix ne doit pas nécessairement conduire à une gestion centralisée dès lors qu'il est possible de les rattacher à des plans nationaux de développement ou à des marchés nationaux types (voir plus haut).

ministères ainsi que les documents-types nécessaires à la réalisation des plans nationaux (schémas de développement tels que les cartes scolaires ou hospitalières, et documents relatifs aux constructions, cahiers des charges et autres documents types pour les marchés publics, ...). L'ensemble de ces documents permet de répartir une fois pour toutes les décisions qui relèvent de l'échelon central et de l'échelon déconcentré selon un schéma rationalisé et standardisé.

55. L'ensemble de ces deux mesures constitue en réalité le socle d'un processus de déconcentration suivant le *principe de la subsidiarité*, qui postule que les décisions nécessaires à la réalisation des opérations nationales au plan déconcentré doivent progressivement être prises au plan déconcentré, la remontée des décisions au niveau central devenant l'exception à cette règle. Sur ce plan, le « Guide de la déconcentration » établi par la Banque mondiale apporte les précisions méthodologiques nécessaires.

Un exemple d'évolution lente de déconcentration pour aboutir au principe de subsidiarité (le cas français)

L'histoire de la déconcentration des dépenses budgétaires (dépenses d'investissement) en France s'est faite sur une longue période depuis le début des années 60, en trois étapes essentielles pour aboutir aujourd'hui au principe de subsidiarité :

1. le principe de base voulait que les dépenses correspondant à des opérations déconcentrées devaient être réalisées au niveau central, sauf exception dûment justifiée pour une réalisation au niveau déconcentré.

2. le principe a évolué dans les années 70 avec schématiquement le classement des opérations d'investissement en deux grandes catégories : les opérations relevant de la gestion centrale et celles relevant de la gestion déconcentrée. Dès cette étape, les crédits budgétaires ont été progressivement classés dans les documents budgétaires votés par le Parlement en crédits centraux ou crédits déconcentrés.

3. le principe a été inversé au début des années 2000 de telle sorte que les opérations d'investissement doivent désormais être réalisées au niveau déconcentré sauf exception dûment listée dans un décret et prescrivant une gestion depuis le niveau central (principe de subsidiarité).

II. La déconcentration doit aussi se poursuivre par la contractualisation croissante des relations entre l'administration centrale et les services extérieurs...

56. La déconcentration a permis de contractualiser les relations entre l'administration centrale et les services déconcentrés, à la manière de ce qui a été fait pour les entreprises et établissements publics (voir plus loin). Le principe de cette contractualisation était déjà contenu dans le décret de 2001 relatif à la globalisation des crédits puisqu'il faisait dépendre l'allègement des visas préalables pour les virements de crédits à l'échelon déconcentré de la production par les ministères d'objectifs de contractualisation visant l'amélioration de la performance de la dépense publique.

57. Cette contractualisation a facilité la programmation budgétaire entre services extérieurs et services centraux dans le cadre des arbitrages budgétaires. La délégation préfectorale de Tanger du Ministère de la Santé par exemple indique que la programmation budgétaire qu'elle propose à

son administration centrale est désormais retenue à 80 % dans le cadre des arbitrages internes. D'autres ministères-pilotes expriment aussi une opinion positive sur l'effet de la contractualisation quant à l'amélioration de leur programmation budgétaire.

***Deux exemples de contractualisation entre échelon central et déconcentré
dans quelques ministère-pilotes***

Santé

La programmation budgétaire a progressé en qualité grâce à une contractualisation des rapports entre échelon central et déconcentré qui a permis de mettre sur pied une analyse des forces et faiblesses des trois principaux axes d'action : hôpitaux, formation et centres de santé de base. Un suivi est opéré sur les mêmes bases contractuelles et l'évaluation se fait sur la base d'indicateurs de résultats.

Eaux et Forêts

Un contrat-programme a été passé entre la Direction régionale des eaux et forêts du Moyen Atlas et le Haut Commissariat aux Eaux et Forêts et à la lutte contre la désertification. Outre un certain détail physique et financier, le document contient des engagements réciproques et datés, de la part des deux signataires : mise en place des crédits avant le 15 février, engagement des crédits avant le 30 juin, respect du calendrier des marchés, délai d'approbation des marchés de 10 jours, réponses de l'administration centrale à la DREF sous 10 jours, périodicité des comptes rendus, délai d'établissement des rapports de contrôle, tenue semestrielle des comités de suivi.

58. Toutefois ce travail n'est pas aussi avancé dans tous les ministères. Ainsi, au Ministère de la Culture, les crédits d'investissement n'ont pas encore été globalisés (ministère-pilote 2007) et, de fait, les délégations provinciales n'interviennent pas dans le circuit de la programmation, autrement que ponctuellement. En outre, elles ne disposent que de très peu d'informations sur les projets mis en œuvre dans leur ressort, mais dont les crédits sont gérés et payés en administration centrale.

...afin de permettre un accroissement de la part actuellement insuffisante des crédits déconcentrés...

59. La déconcentration réelle des dépenses semble être restée limitée en volume puisqu'on estime que 35 à 40 % seulement des crédits globalisés et « déléguables³⁰ » dans les ministères-pilotes font l'objet d'un paiement déconcentré. Ce taux somme toute assez faible s'explique doublement :

- le nombre de ministères-pilotes qui ont effectivement déconcentré leurs dépenses ou le volume des dépenses qui ont été déconcentrées dans les ministères-pilotes reste malgré tout faible
- le nombre de services déconcentrés reste faible soit parce qu'ils n'existent pas (ex. : les directions régionales de la Culture qui sont en cours de création), soit parce que leurs capacités restent insuffisantes.

...ce qui nécessitera un gros effort en terme de renforcement des capacités humaines et de formation au niveau déconcentré.

³⁰ La part des crédits « déléguables » ou « déconcentrables » doit être évaluée hors crédits de personnels, lesquels représentent une part importante du budget de certains ministères (70 % à l'Éducation), ce qui conduit à une minoration optique de leur montant en part du budget total.

60. La qualité de sous-ordonnateur suppose des capacités humaines difficiles à réunir au niveau local et qui dans certains ministères et certaines régions font défaut. L'homogénéisation des capacités au sein du réseau de services extérieurs d'un ministère reste un objectif prioritaire dans la conduite d'une stratégie de déconcentration. La plupart des ministères disposent en effet dans les grands centres urbains de capacités convenables, voire bonnes, mais le problème se pose le plus souvent au niveau des régions excentrées, notamment dans les zones à dominante rurale. Ce point a déjà été analysé en liaison avec les objectifs de développement de la globalisation. Une attention particulière devra être portée aux réformes en cours dans les nouveaux ministères-pilotes (ex. : la Culture) afin que les attributions des directions régionales soient en relation avec le niveau de capacité local. Ceci est particulièrement vrai pour les actions déconcentrées de partenariat avec les associations (ONG) notamment. Les partenariats avec des associations se sont multipliés dans le domaine de la lutte contre la pauvreté : secteur social, eau ou alphabétisation notamment ou dans le secteur de la santé. Malgré les instruments officiels (circulaire du PM, cahiers des charges, conventions de partenariat...), des réticences se manifestent face à des procédures qui aboutissent à avaliser le versement de subventions sans disposer d'éléments justificatifs du service fait; la démarche de certains services déconcentrés, qui consultent au préalable leur direction centrale de la réglementation semble adéquate.

61. Le problème des ressources humaines prend aussi toute son ampleur compte tenu de la formation qui sera nécessaire pour les agents affectés aux tâches de gestion, du fait du changement de toutes les règles de référence et de l'implantation de ces agents dans des structures nouvelles. À côté des aspects proprement salariaux, de la constitution de référentiels d'emplois, des incitations diverses à des affectations conformes aux intérêts de l'État, se pose la question d'un pilotage interministériel de ces actions de formation, qui semblent laissées pour l'instant à la charge de chacun des ministères. Le Ministère des Finances a évoqué un plan de formation de formateurs de 30 à 40 personnes par an par l'ISCAE. **L'éventualité d'un schéma directeur de la formation, interministériel, devrait être sérieusement considérée.**

...et un effort important de réflexion et de conceptualisation sur les rapports de la déconcentration avec la décentralisation.

62. Le discours royal de décembre 2006 précité sur la déconcentration et la décentralisation met en exergue la nécessité d'établir un lien entre les deux³¹. La déconcentration reste essentiellement de type vertical, chaque ministère tentant de déconcentrer la gestion de ses crédits au niveau des directions régionales ou provinciales. En revanche, la déconcentration de type horizontal reste faible, le Wali n'ayant pas véritablement de pouvoir de coordination interministérielle au plan budgétaire. Une réflexion mérite d'être engagée sur ce point car la déconcentration verticale actuelle ne facilite pas vraiment la décentralisation dès lors que la politique d'accompagnement de la déconcentration ne fait pas véritablement l'objet d'un pilotage gouvernemental coordonné au plan local.

63. Dans un autre sens, une déconcentration horizontale très marquée pourrait conduire à une recentralisation des décisions et de la gestion des crédits au niveau du Wali avec les mêmes inconvénients en termes de lenteur et de lourdeur dans la mise en place des opérations. En tout état de cause, il est clair que les capacités humaines et matérielles des services du Wali ne sont pas en mesure en l'état actuel de répondre à une évolution éventuelle dans le sens d'une déconcentration horizontale.

³¹ De ce point de vue, l'expérience française reflète l'importance de ce lien, la décentralisation dans ce pays ayant été faite simultanément à une déconcentration importante au début des années 1980.

64. Il s'agit là d'une question qui ne peut être qu'évoquée dans le cadre du présent rapport afin de mettre en exergue la nécessité d'une réflexion approfondie sur ce thème sans pouvoir pour autant la traiter.

Plan d'actions recommandé

Simplifier la procédure de délégation de crédits, prioritairement pour les crédits régionalisés.

Identifier les crédits à gestion déconcentrés dans les morasses budgétaires.

Accroître la déconcentration technique en s'appuyant sur les schémas ministériels de déconcentration administrative et en faisant prévaloir le principe de subsidiarité.

Prévoir des plans de formation nationaux en faveur des sous-ordonnateurs en liaison avec le dossier de certification des ordonnateurs

Accroître la contractualisation des relations entre les services centraux et déconcentrés des ministères.

Faire le lien entre l'accroissement de la déconcentration et la réforme de la décentralisation. Enrichir la réflexion sur le rôle du Wali en matière de gestion et de coordination de la dépense au niveau local.

PARTIE III : L'INSUFFISANCE DES OUTILS DE GESTION DES CRÉDITS DE PERSONNELS

Résumé des conclusions du CFAA de 2003

(extraits)

L'organisation imparfaite de la gestion des crédits de personnel ne responsabilise que partiellement les ministères gestionnaires. Bien que, les ministères assument la responsabilité des actes de gestion courante de leurs personnels, ils n'assument pas la responsabilité de la gestion des crédits correspondants, ce qui constitue un handicap à la mise en place de toute modernisation de la gestion publique.

Principales recommandations du CFAA de 2003

Assurer une meilleure implication des ministères dans les prévisions et le suivi d'exécution des crédits de personnel pour mieux les responsabiliser dans la gestion de ces crédits et les inciter à développer une gestion prévisionnelle de leurs ressources humaines.

Remarques préliminaires

Le CFAA de 2003 avait fait le constat d'une insuffisante maîtrise des outils classiques de gestion des crédits de personnels par les ministères (ainsi que par le Contrôle des engagements de dépenses), du fait d'une pratique qui faisait prévaloir la gestion des emplois sur celle des crédits. Or la maîtrise des crédits de personnels constitue aussi un outil important de la gestion budgétaire, notamment dans une période où des contraintes fortes s'exercent sur les dépenses salariales.

La responsabilisation des ministères dans la gestion de ces crédits et les modalités de gestion y afférentes restent toujours insuffisantes malgré quelques évolutions par rapport au précédent CFAA (élaboration des référentiels des emplois et compétences, promotion au mérite et instauration d'un nouveau système de promotion, formation continue). Néanmoins, la sensibilisation des autorités à ce problème semble désormais réelle en liaison sans doute avec les récentes initiatives prises en matière de gestion de départs anticipés à la retraite (39.000 agents en 2005, soit 8 % des effectifs) et de meilleure maîtrise de la masse salariale (objectif de ramener la masse salariale de plus de 13 % du PIB en 2004 à 12 % en 2006). De plus, la mise en œuvre de premiers outils de gestion prévisionnelle des effectifs, grâce notamment à l'appui technique de la Banque mondiale a mieux mis en lumière cette insuffisance.

Le présent rapport se propose de réexaminer la situation actuelle et de proposer un plan d'action pour parvenir à une meilleure implication des ministères dans la gestion de leurs crédits de personnels.

I. L'implication des ministères techniques dans la gestion de leurs crédits de personnels tout au long de la chaîne du cycle budgétaire reste limitée, tant au stade de la préparation du budget,...

65. Au stade de la préparation du budget, les crédits de personnels sont calculés, pour chaque ministère, par la Direction du Budget à partir des données actualisées de l'année précédente fournies par la Paierie Principale des Rémunérations³² (PPR) qui assure la paye de tous les fonctionnaires titulaires.

Comment sont calculés les crédits de rémunération des personnels de l'État

Les états récapitulatifs de la paye de l'année précédente sont actualisés pour l'année suivante en prenant en compte l'incidence :

- de l'effet de glissement des rémunérations dû à l'ancienneté des agents en poste³³ sur la base de statistiques établies par analyse des mois et années antérieures*
- des avancements différés et des rappels de crédits afin d'en neutraliser les effets³⁴ sur la base de statistiques établies par analyse des mois et années antérieures*
- des recrutements et des hypothèses de départs naturels de l'année suivante*
- de la politique de l'État en matière de dialogue social.*

66. A ce stade de la préparation, les ministères techniques participent à ces calculs mais de façon limitée, essentiellement en validant les calculs, notamment pour certains ministères (Éducation, Santé, Justice et Sécurité) qui peuvent bénéficier de créations de postes budgétaires ou le cas échéant du redéploiement de postes supprimés dans d'autres ministères ; dans ce dernier cas, les ministères sont en fait associés aux prévisions du nombre d'emplois³⁵ mais pas suffisamment au calcul du montant des crédits.

67. Il faut noter aussi que les départs à la retraite donnent lieu à suppression des emplois budgétaires correspondants et donc que tout remplacement se traduit automatiquement par un acte de création d'emploi à l'approbation du Premier Ministre après visa du budget et voté au budget. Le vote du Parlement porte d'ailleurs sur ces seules créations d'emplois (et non pas sur les suppressions d'emplois) ainsi que sur les crédits correspondants, lesquels revêtent en fonction de la loi organique un caractère estimatif³⁶ (ou évaluatif) et non limitatif comme pour les autres crédits de fonctionnement. Ces crédits sont identifiables par ministère.

³² Une première approche est établie sur la base des résultats de la paye de mai, elle est affinée avec les résultats de juillet. La version définitive prend en compte les éléments de septembre complétés d'une projection jusqu'en décembre.

³³ Il s'agit de la composante « vieillesse » du système de calcul des rémunérations (dit GVT : glissement-vieillesse-technicité).

³⁴ Une proportion importante des avancements est effectuée avec plusieurs mois--fréquemment plus d'un an--de retard par les ordonnateurs ce qui provoque des rappels. Les ordonnateurs sont peu sensibilisés à une plus grande rigueur dans la production de ces actes de gestion dès lors qu'ils n'en mesurent pas les conséquences sur leurs crédits de rémunération qu'ils ne gèrent pas.

³⁵ Les crédits de rémunérations dépendent à la fois d'un effectif physique et d'un niveau de crédits correspondants.

³⁶ Le caractère estimatif d'un crédit signifie que le montant inscrit au budget ne constitue pas, en principe, un plafond comme c'est le cas pour les crédits limitatifs, mais peut donner lieu à un dépassement en gestion qui sera ensuite régularisé en loi de règlement par un accroissement, toutes choses égales par ailleurs, du montant brut des dépenses de l'État

...qu'au stade de l'exécution des dépenses de personnels...

68. Les ministères techniques exécutent le budget de personnel de deux façons bien distinctes : ils effectuent tous les actes de gestion des *emplois*, mais n'effectuent pas d'actes de gestion des *crédits* correspondants.

Ce que font les ministères techniques en matière de gestion de personnel

- *Ils assurent le recrutement dans le cadre des autorisations qui leur sont accordées par le budget : organisation des recrutements, signature des actes correspondants.*
- *Ils assurent tous les actes liés à la carrière des agents : avancement, promotion, discipline.*
- *Ils assument la définition et la distribution des tâches, la définition des objectifs, l'organisation du travail.*
- *Ils soumettent les actes de gestion au contrôle a priori.*

Ce que ne font pas les ministères techniques en matière de gestion de personnel

- *Ils n'exercent pas le rôle d'ordonnateur des crédits.*
- *Ils ne procèdent pas aux engagements de crédits.*
- *Ils ne procèdent pas à l'ordonnancement, ni au mandatement de la paye.*
- *Ils utilisent peu les états mensuels de paye transmis en retour par la PPR.*
- *Ils ne tiennent pas de comptabilité budgétaire (engagements, ordonnancements) des crédits de personnels.*
- *Ils ont peu d'information en pratique sur le montant de leurs dépenses de personnel et peu de connaissances sur le coût de leur fonction-personnel en général.*
- *Ils ont très peu d'outils à disposition pour effectuer des exercices de prévisions ou simulations sur ces dépenses.*

...laquelle en pratique relève de la seule Paierie Principale des Rémunérations,...

69. C'est en réalité la PPR au Ministère des Finances, qui assure les tâches d'exécution de la dépense sur deux plans bien distincts :

- d'une part les tâches matérielles de la paye et l'édition des bulletins de paye, ce qui constitue son vrai métier et qu'il serait vain de chercher à transférer aux ministères techniques du point de vue de la gestion des crédits,
- et d'autre part, les tâches relatives aux calculs, exécution et comptabilisation de la dépense de chaque ministère sur la base du fichier d'effectifs dont elle dispose et qu'elle actualise en fonction des pièces justificatives (avancement, promotion, retraite,...) communiquées par les ministères techniques après visa du contrôle a priori. Ces derniers, bien que qualifiés de ministères ordonnateurs, ne procèdent pas en réalité aux actes de gestion des crédits correspondants (voir tableau ci-dessus). Or, ce sont ces tâches auxquelles il conviendrait d'impliquer les ministères techniques.

64. Au terme de ce processus de gestion des crédits par la PPR, les crédits sont automatiquement ouverts dans les écritures budgétaires de chaque ministère pour leur montant inscrit au budget.

Les ministères ne tiennent pas de comptabilité de ces dépenses. La PPR produit cependant des documents mensuels de suivi et comptabilisation de ces crédits et de la dépense réelle (voir plus loin).

Comment la paye est assurée par la Pairie Principale du Royaume (PPR)

- *La (PPR) héberge, développe et exploite le système de paye de l'État, un logiciel développé depuis 2004 pour traiter de façon unifiée l'ensemble des fonctionnaires de l'État. La quasi-totalité des paiements se font sous forme de virement, gage de sécurité.*

- *Le logiciel se présente sous la forme d'une base de données (SGBDR Oracle) avec une architecture client serveur.*

- *Tous les agents de l'État sont inscrits avec un identifiant unique.*

- *Les fonctionnalités développées permettent d'effectuer deux tâches bien distinctes :*

La gestion des procédures de paye

- *Calculs de la paye*
- *Editions des états de mandatement*
- *Editions des bulletins de paye*

La production d'outils de reporting et d'indicateurs de gestion

70. Le logiciel de paye est parvenu à un très bon niveau de sécurité : il interdit l'emploi d'un même numéro d'identifiant pour plusieurs agents et comporte un processus de saisie et de validation pour la création des dossiers comme pour les modifications (validation nécessaire de deux personnes ayant des habilitations et un niveau hiérarchique distincts). Aujourd'hui le système dans son ensemble pêche cependant par les décalages souvent très importants (plusieurs mois, voire plus d'une année) entre l'événement (situation de l'agent) et la prise en compte dans le logiciel, décalages qui sont à l'origine de retards incombant principalement aux ministères ordonnateurs intéressés et non à la PPR elle-même.

71. La centralisation de la paye et de l'édition des bulletins de paye à la PPR se justifie pleinement par la nature et la technicité de la tâche, ainsi que par les moyens informatiques importants qu'elle requiert. Un transfert de ces tâches de gestion de la paye aux différents ministères techniques, comme déjà indiqué plus haut, n'est pas d'actualité compte tenu de l'absence de capacité et d'équipement au sein de ces ministères. La centralisation de la paye à la PPR gagnerait cependant en sécurité si les ministères techniques, qui alimentent le fichier d'effectifs de la paye, disposaient d'outils de gestion informatisée du personnel permettant une interface en temps réel avec le logiciel de paye de la PPR. Une telle situation permettrait de réduire les retards souvent considérables (en mois ou parfois années) pour la prise en compte des modifications des situations individuelles (position, avancement, retraite...) et donnant lieu à des rappels importants. Ces rappels (positifs et négatifs) sur de longues périodes nuisent aussi sérieusement à la lisibilité d'outils et tableaux de bord permettant le suivi des crédits de rémunération. Ces outils commencent d'ailleurs à être mis en place dans certains ministères techniques dans le cadre d'un plan de développement des procédures de gestion prévisionnelle des effectifs (programme GPEC-Gestion Prévisionnelle des Emplois et des Compétences). Enfin, l'intégration des systèmes de contrôle (WADEF) et de comptabilité (@AUJOUR) va faciliter

l'interfaçage avec les outils du programme GPEC³⁷. Il convient aussi de signaler que les comptables ministériels seront prochainement responsables de la liquidation de la paye, ce qui facilitera le rapprochement avec les ordonnateurs. Ces outils sont cependant plus orientés vers la gestion des emplois et que celle des crédits.

72. Il est enfin à noter que s'agissant des personnels non titulaires ou temporaires, les ministères techniques assurent tous les actes de gestion des crédits cités ci-dessus (qu'ils n'assurent pas pour leurs personnels titulaires). Ces personnels non titulaires ne représentent toutefois qu'une part extrêmement marginale des effectifs, de surcroît en voie de disparition.

... qu'au stade enfin du contrôle de ces dépenses.

73. Le contrôle des dépenses de personnel³⁸ revient en réalité à un contrôle des effectifs réels par rapport aux postes budgétaires et de la régularité des actes de gestion (nomination, promotion, avancement, retraite, ...). Ce contrôle peut difficilement porter sur les crédits³⁹ puisque, pas plus que l'ordonnateur, le contrôleur ne dispose des outils adéquats pour ce faire.

74. La PPR fournit un tableau de bord mensuel comportant des données relatives aux effectifs et à la situation de l'exécution des paiements des dépenses de rémunérations globalement et pour chaque ministère à partir des outils de reporting du logiciel de paye qu'elle utilise. Ces données font également l'objet de la publication d'un fascicule annuel. La PPR communique ainsi les états de la paie, la situation des émissions, le fichier paie, le fichier de l'état de liquidation, le fichier de la dernière situation et le fichier historique. Toutefois, les états de paiement permettent difficilement les recoupages avec les outils classiques de suivi des crédits dès lors qu'il n'existe pas d'états d'engagements, ni d'ordonnancements qui, seuls, permettraient le véritable pilotage budgétaire de la dépense auquel les ministères ordonnateurs devraient être associés et impliqués. L'absence de ces états provient du fait que les dépenses de rémunérations sont exécutées sans engagement et ordonnancement. De plus, le jeu des écritures de rappel de rémunération dues au décalage important dans la notification des modifications personnelles (voir ci-dessus) peut rendre leur exploitation par le Contrôle difficile. Plus généralement, l'incitation à effectuer ces contrôles sera limitée tant que la mise en place des outils de gestion prévisionnelle des effectifs auprès des ministères techniques ne les amènera pas à y être plus sensibilisés. Seule la Direction du Budget les exploite pour l'instant dans le cadre de l'exercice annuel de préparation du budget.

75. Ainsi, on peut décrire dans le système marocain une forme de « vide » organique et fonctionnel entre, d'une part l'entité qui assure la gestion technique de la paye et sa comptabilité, la PPR et, d'autre part l'entité qui assure la fonction de suivi des crédits de rémunérations, la Direction du Budget. Ce vide correspond en réalité à la fonction de gestion des crédits qui devrait être assignée aux ministères techniques.

II. Cette situation, qui pouvait perdurer dans le système de gestion budgétaire antérieur, va très rapidement se heurter aux nouvelles exigences de la gestion par objectifs et par programmes ainsi que du CDMT...

³⁷ un test est en cours au sein du Ministère des Finances

³⁸ Effectué par la direction en charge du contrôle des engagements de dépenses (ex-CED) au sein de la TGR (voir plus loin).

³⁹ Une telle situation peut avoir des effets paradoxaux comme par exemple celui d'un contrôle qui octroierait son visa à une promotion régulière mais pour laquelle les crédits ne seraient cependant pas disponibles.

76. Une gestion par programmes, assortie d'objectifs et d'indicateurs de résultats, requiert une connaissance la plus étendue possible des coûts des moyens mis en œuvre. Or les coûts de personnel constituent une part importante de toute action administrative et l'absence de procédures de gestion des crédits de personnels trouve ici ses limites dans la difficulté à établir les prévisions sur la base de comptabilités fiables de ces dépenses. Les ministères techniques ne pourront pas en effet être en mesure de présenter des programmes, objectifs et indicateurs fiables s'ils n'assurent pas correctement la fonction de calcul et suivi des coûts de personnel. Cette incapacité touche aussi le CDMT dès lors que ce dernier requiert des prévisions sur les années antérieures avec des actualisations et recalages permanents sur les exercices écoulés ou en cours.

...et imposera de mettre en œuvre rapidement des procédures appropriées de gestion des crédits par les ministères techniques...

77. Il importe donc de mettre rapidement en œuvre des procédures par lesquelles les ministères techniques pourront progressivement être impliqués dans une gestion de leurs crédits de personnel, procédure qui reste elle-même à mettre en place dès lors que jusque-là aucun opérateur ne joue en réalité pleinement ce rôle, la PPR se concentrant sur la paye et l'établissement des états récapitulatifs sans les exploiter par ailleurs et, la Direction du Budget se concentrant principalement sur la fonction de prévision et de suivi des crédits en vue du cadrage budgétaire d'ensemble. Cette implication des ministères techniques dans la gestion de leurs crédits de personnels ne pourra être que progressive et en association avec la PPR et le budget. Elle devrait néanmoins pouvoir être opérationnelle, toutes choses égales, dans un délai de 2 à 3 ans. Elle doit aussi être envisagée dans le cadre d'une réforme plus vaste de modernisation de la gestion des ressources humaines, faute de quoi elle serait perçue comme une addition de procédures comptables à la charge des ordonnateurs sans réelle valeur ajoutée. Cette réforme plus vaste est en cours en liaison avec l'appui de la Banque mondiale dans le cadre du PARAP-II et doit se poursuivre avec le PARAP-III. Les deux chantiers devront être soigneusement coordonnés.

...qui ne doivent cependant être confondues ni avec une réforme de la maîtrise de la masse salariale...

78. La réforme de la gestion des crédits de personnels se distingue nettement de celle de la maîtrise de la masse salariale qui consiste à mieux identifier les principales composantes de la masse des salaires en vue d'en suivre les évolutions et d'en modifier les tendances en accord avec une politique globale des rémunérations publiques arrêtée au niveau gouvernemental. Cette politique salariale porte à la fois sur le niveau des salaires et les aspects liés à la carrière des agents. Une telle politique doit rester centralisée (Direction du Budget et/ou institution en charge de la politique salariale) et ne doit faire intervenir les ministères techniques que pour des tâches de support et d'exécution (transmission des informations, application des décisions gouvernementales). C'est uniquement par ce biais que la réforme visant la meilleure implication des ministères dans la gestion de leurs crédits de personnels pourra faciliter une meilleure maîtrise de la politique salariale, sans s'y substituer nullement. En aucun cas cette réforme ne vise donc une quelconque décentralisation de la politique salariale au niveau des ministères.

...ni avec une réforme du caractère limitatif des crédits, au moins dans un premier temps...

79. Il convient là aussi de dissiper toute confusion entre le caractère *évaluatif* des crédits de personnels et l'objectif de la réforme proposée. L'objectif premier de la réforme n'est pas de conférer aux crédits de personnels le caractère *limitatif*, tout au moins dans un premier temps, car cela serait de peu d'effet sur la situation actuelle. Le caractère évaluatif des dotations de personnel provient du fait que les outils de prévision budgétaire sont essentiellement basés sur la

connaissance des effectifs, qui sont eux strictement limitatifs, et non sur celle des crédits, qui peuvent faire l'objet, le cas échéant, d'ajustement en fin d'année pour coller à la réalité de la liquidation de la paye.

80. Lier donc dès maintenant la réforme d'une meilleure implication des ministères techniques dans la gestion de leurs crédits de rémunérations à l'instauration d'un caractère limitatif de ces crédits aurait peu d'incidence en pratique⁴⁰, voire comporterait des risques. En revanche, il est clair qu'une avancée dans la réforme impliquant une plus grande responsabilisation des gestionnaires ministériels devrait logiquement conduire à instaurer un caractère limitatif à ces crédits. Il s'agira alors d'une condition *nécessaire* mais *non indispensable*.

...ni enfin avec une décentralisation des tâches techniques de la paye au niveau des ministères techniques.

81. Cette réforme ne doit pas non plus être assimilée à une quelconque décentralisation de la paye au niveau des ministères. Ces derniers n'ont nullement vocation à prendre en charge le calcul de la paye et l'édition des bulletins de salaires. Il s'agit là d'une tâche très technique qui exige une centralisation pour des raisons de capacités et d'économie d'échelle au niveau des équipements informatiques. La gestion de la paye, fonctionnant d'ailleurs de façon correcte en l'état actuel, n'a pas lieu d'être modifiée, mais simplement améliorée par une meilleure interface avec les ministères.

III. La réforme du mode de gestion des crédits de personnels devrait comporter, dans le cadre d'un plan d'ensemble de modernisation de la réforme des ressources humaines, trois étapes graduelles au terme desquelles les ministères seraient responsables de leurs crédits.

82. Une réforme des modes de gestion des crédits de personnel peut être mise en œuvre en trois étapes principales. Pour l'essentiel :

- la première étape vise à sensibiliser et former les gestionnaires des ministères avec déploiement d'un logiciel de gestion des ressources humaines interfacé avec le logiciel de la PPR.
- la deuxième étape consiste à fournir le modèle qui permettra de mieux associer les ministères à tous les travaux de reporting de la PPR (1^{ère} sous-étape) et de mettre en place une véritable gestion des crédits de personnels (2^{ème} sous-étape) avec phase d'engagement et d'ordonnancement⁴¹ et tenue de la comptabilité administrative des engagements et ordonnancements par les ordonnateurs ministériels.
- la troisième étape étant une phase de mise en œuvre.

83. A un stade ultérieur, la gestion des crédits pourrait être confiée aux gestionnaires de programmes et les crédits modifiés afin de devenir limitatifs. Une assistance technique semble indispensable pour la mise en place de cette réforme qui devrait s'étaler sur deux ans minimum, en procédant d'abord avec des ministères-pilotes. Une action concertée des différents ministères impliqués dans la réforme plus large de la gestion des ressources humaines, Ministère des

⁴⁰ Le caractère obligatoire des dépenses de personnels annihilerait très rapidement l'incidence d'une mesure conférant aux crédits correspondant un caractère limitatif si la gestion de ces crédits n'était pas d'abord fiabilisée.

⁴¹ Les dépenses de personnel en général sont effectuées sans ordonnancement préalable pour des raisons de rapidité et de commodité (la paye des agents ne pouvant être tributaire de la sortie dans les temps requis des ordonnancements de la dépense). Elles devraient cependant donner lieu à ordonnancement de régularisation, après-coup.

Finances et Ministère de la Modernisation des services publics est aussi indispensable. Le cadre du PARAP-III financé par la Banque mondiale semble être le cadre adéquat pour cette réforme.

	<i>Actions à mettre en œuvre</i>	<i>Résultats attendus</i>
Etape I <i>Sensibilisation et formation</i>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Sensibilisation</i> Sensibilisation aux faiblesses actuelles et explication des objectifs de la réforme • <i>Formation</i> Formation à la budgétisation et au pilotage des crédits de personnels 	<i>À l'issue de cette phase, les gestionnaires de programme devront être en mesure de présenter les crédits de personnel en tant que composante de leur budget, au même titre que les frais de fonctionnement et les investissements.</i>
Etape II (Modèle) (en 2 sous-étapes) <i>Développement et Expérimentation</i>	<i>1/ Développer un partenariat entre la PPR et les ministères gestionnaires pilotes des programmes pour leur permettre de disposer des éléments de calcul et des états nécessaires en vue</i> <i>2/ d'effectuer eux-mêmes l'engagement et l'ordonnancement de leurs crédits de personnels (procédures pilotes de simulation).</i>	<i>À l'issue de cette étape, les gestionnaires de programme auront pratiqué un modèle de maîtrise des outils permettant d'engager la dépense et de l'ordonnancer.</i>
Etape III <i>Mise en œuvre</i>	<i>Confier la gestion des crédits de personnels aux gestionnaires de programme.</i>	<i>Les gestionnaires de programme pilotent leurs crédits de personnels de façon autonome et rendent compte au Budget.</i>

Détail du processus proposé dans les deux premières étapes⁴²

Etape I

1) Sensibilisation

- La réforme qui vise un budget de performance par programmes, objectifs et indicateurs de résultats, conduit à accorder aux responsables des programmes une plus grande capacité à mettre en œuvre la politique dont ils sont chargés, notamment par une certaine globalisation et fongibilité des crédits de fonctionnement et d'investissement à l'intérieur des programmes, en contrepartie de la transparence sur les coûts et les résultats.
- Les crédits de personnels, du fait qu'ils représentent généralement le poste budgétaire le plus important, constituent une composante essentielle du coût des programmes, voire dans une approche plus avancée un levier essentiel pour les responsables de programme.
- Des actions devront être engagées pour sensibiliser sur ces points les acteurs de la dépense aux différents niveaux de responsabilité afin qu'ils prennent conscience des insuffisances de leurs outils actuels de gestion des crédits de rémunération et des conséquences pour la mise en œuvre des rôles et des responsabilités qui leur seront confiés à terme dans le cadre de la poursuite de la réforme.

⁴² La phase III étant une phase de mise en œuvre.

2) Formation

- Il convient dans un premier temps d'élaborer un guide pratique et méthodologique sur le pilotage des crédits de personnels.
- Un tel document de référence, une fois acté par les autorités, constituera la base de la standardisation des principes et des méthodes.
- À partir de ce document, des sessions de formation pourront être organisées pour les acteurs aux différents niveaux de responsabilité notamment pour les responsables des ressources humaines chargés des questions budgétaires. Ces derniers devront notamment connaître les principales règles de gestion et de calcul de la paye, des charges et taxes diverses assis sur les rémunérations.
- Ces connaissances étant acquises, leur mise en application devra suivre rapidement pour conserver une dynamique à la mise en œuvre de la réforme. Le premier objectif sera l'estimation de la dépense pour l'année en cours, il sera rapidement suivi de l'estimation de la dépense pour l'année n+1. À ce stade, une coopération étroite devra être mise en place entre les ministères gestionnaires et la PPR pour vérifier qu'il y a concordance, dans la répartition des effectifs et des situations, entre le logiciel de paye et les logiciels de gestion de personnel (à terme il conviendra de prévoir des interfaces).
- La PPR, grâce aux outils performants de reporting qu'elle a développés, pourra alors fournir aux gestionnaires le détail des éléments constituant les composantes des crédits de rémunérations des 12 derniers mois pour les unités dont ils ont la charge.
- Sur ces bases corrigées, des hypothèses d'évolution des effectifs et des carrières et le cas échéant des répercussions de la politique sociale mise en œuvre par les autorités de l'État, des projections pourront être réalisées pour estimer la dépense.

Etape II – Exemple de modèle de gestion des crédits

Au cours de cette étape, un second aspect doit être abordé, celui de la description d'un modèle de gestion et de tenue de la comptabilité budgétaire des crédits de personnel.

1. Développement et expérimentation

- Dans un premier temps, il convient de développer le partenariat entre la PPR et les gestionnaires afin de permettre à ces derniers de disposer des éléments de calcul permettant d'effectuer le suivi de la gestion de la dépense notamment des modèles de procédure d'engagement et d'ordonnancement.

Calcul d'engagement de la dépense

- Le travail effectué dans l'étape I aura permis d'estimer la dépense annuelle nécessaire, les gestionnaires pourront alors établir des calculs d'engagements correspondants, comme cela est le cas pour les autres dépenses de fonctionnement. Ils utiliseront les mêmes outils informatiques qui auront, au préalable, été adaptés et enrichis des comptes relatifs à la nomenclature budgétaire correspondante des dépenses de personnels⁴³.
- Les calculs d'engagements seront provisionnels et annuels et établis dans le détail suivant la nomenclature budgétaire. Ces calculs d'engagements pourront intervenir par exemple durant le premier trimestre, avec actualisations trimestrielles ultérieures. Ces calculs d'engagements doivent intervenir à titre de régularisation dès lors que la dépense est payée sans ordonnancement (et engagement).

Calcul d'ordonnancement de la dépense

- Les gestionnaires assureront le paiement de la dépense dès le premier mois de l'année, indépendamment de l'engagement initial, selon la procédure dite « sans ordonnancement⁴⁴ », ceci afin d'accélérer les procédures de la paye elle-même.
- La PPR, après avoir calculé la paye du premier mois sur des bases identiques à celles utilisées actuellement, effectue le virement de la paye sur les comptes des agents.
- Parallèlement, la PPR transmettra aux gestionnaires des ministères tous les éléments de calcul de la paye des agents déjà effectuée.
- Les gestionnaires pourront alors effectuer le calcul d'ordonnancement par régularisation de la dépense, les pièces (ordonnances et mandats) seront adressées à la PPR qui assure le rôle de comptable.

2. Analyse de l'exécution de la dépense

- Les gestionnaires examineront la dépense de chaque mois ainsi que la dépense cumulée des mois de l'exercice en les comparant aux prévisions.
- Une analyse des écarts devra être produite, afin d'identifier les éléments qui sont à l'origine des écarts. Il sera alors possible d'établir une prévision corrigée qui donnera une évaluation de plus en plus précise de la dépense de l'année (grâce aux analyses mais aussi du fait de l'exécution constatée).
- En « régime de croisière » les responsables de programme disposeront d'informations précises fournies par les gestionnaires sous forme de tableaux de bord qui leur permettront de mieux connaître et de piloter la composante-personnel de leurs programmes et d'être mieux en mesure de respecter les objectifs qu'ils se seront fixés.

⁴³ Compte tenu de l'absence de comptabilité budgétaire en matière de crédits de personnel, la mission n'a pas pu examiner la nomenclature budgétaire correspondante, il y a donc peut-être là un développement à réaliser.

⁴⁴ Procédure utilisée pour d'autres dépenses telles que les frais de justice, la dette.

Situation comparée des opérations effectuées entre la PPR et les ministères gestionnaires

Calcul d'engagement

	Situation actuelle	Evolution souhaitable
Ministères techniques	Pas d'acte d'engagement	1. Etablissement en début d'année de modèles d'engagements amorces, détaillés suivant la nomenclature budgétaire, à partir du budget voté et des prévisions d'exécution de la dépense.

Calcul d'ordonnancement

	Situation actuelle	Evolution souhaitable
PPR	Calcul mensuel des éléments de la paye sans autre acte de gestion budgétaire, puis virement des rémunérations sur les comptes des fonctionnaires.	2. Communication aux gestionnaires du détail des éléments calculés chaque mois avec une récapitulation suivant la nomenclature budgétaire.
Ministères techniques	Pas d'acte de gestion budgétaire.	3. Calcul d'ordonnancement de régularisation de la dépense sur les crédits engagés à partir des éléments communiqués par la PPR (le virement sur les comptes par la PPR est indépendant de cette procédure, il est effectué sans ordonnancement). 4. Mandatement mensuel de la dépense ordonnancée et communication des pièces (ordonnance et mandat) à la PPR.
PPR	Régularisation de la dépense (mais sans ordonnance et mandat) en qualité de comptable public.	5. Régularisation mensuelle de la dépense à partir des pièces (ordonnance et mandat) en qualité de comptable public.

84. La demande des ministères pour cette réforme semble désormais réelle et la motivation des équipes, au fur et à mesure que la réforme budgétaire par programmes et par résultats prend de l'ampleur, s'accroît. De plus, la pratique des derniers plans de départs anticipés (39.000 départs en 2005 soit 8 % des effectifs) et la réflexion sur la mise en place de plans de gestion prévisionnelle des effectifs dans la gestion courante des ministères rend cette responsabilisation

des ministères sur leurs crédits de personnels plus évidente. Il est clair désormais que les choses ne peuvent plus rester en l'état.

Plan d'actions recommandé

Prévoir une transmission rapide des actes de gestion du personnel vers le logiciel de paye de la PPR en développant, dans le cadre du déploiement des systèmes de gestion prévisionnelle des effectifs dans les ministères, les outils de gestion informatique adéquats et interfacés avec le logiciel de paye permettant par ailleurs d'assurer une plus grande sécurité.

Mettre en place, dans un contexte plus large de réforme de la gestion des ressources humaines, un plan sur une durée de trois ans visant à confier aux ministères techniques un modèle de gestion de leurs crédits de rémunérations ainsi que de leur comptabilité budgétaire en liaison avec la PPR :

- première année de formation et sensibilisation
- deuxième année de mise en place de procédures-tests de gestion et de comptabilité dans des ministères-pilotes
- troisième année de généralisation progressive des procédures.

Ne prévoir aucune fongibilité des crédits de rémunération par rapport aux autres crédits de fonctionnement tant que la gestion de ces crédits par les ministères techniques n'est pas parfaitement maîtrisée.

PARTIE IV : L'INFORMATISATION INTÉGRÉE DU SYSTÈME BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE - GID

Résumé des conclusions du CFAA de 2003 (extraits)

La coexistence de *trois réseaux de traitement informatique différents*⁴⁵ reflète le nombre des acteurs : l'ordonnateur effectue l'enregistrement de ses engagements et ordonnancements sur son réseau propre, le comptable effectue l'enregistrement des ordonnancements reçus et des paiements qu'il effectue ainsi que ses différents traitements comptables sur son réseau propre tandis que le Contrôle dispose, lui-même, de son propre réseau de comptabilisation des engagements qu'il vise. Ce système engendre plusieurs difficultés que la mise en place prochaine du nouveau système **GID** (Gestion intégrée de la dépense), visant un traitement dans une **chaîne intégrée de dépense** de l'ensemble de ces opérations, permettra de résoudre comme cela a été vérifié dans de nombreux pays.

GID permettra de :

- connaître, en temps réel, l'état d'exécution de la dépense effectuée par chacun des trois acteurs et à chacun de ses stades
- permettre à chacun des trois acteurs d'accéder à ces informations grâce à la coordination de la messagerie
- localiser immédiatement les points de difficultés dans l'état d'avancement de l'exécution.
- résoudre les difficultés de rapprochement des écritures des trois acteurs
- suivre en temps réel l'état de consommation des crédits (tableau de bord)
- produire automatiquement les données nécessaires à la production de la loi de règlement (dépenses)
- permettre des traitements comptables par addition de logiciels spécifiques en bout de chaîne

Le système GID de gestion intégrée répond à un nombre de *critères de réussite* indispensables pour sa mise en place (circuit de la dépense clair et règles comptables bien établies, unification des procédures de paiement, équipement informatique à niveau, agents bien formés). Par ailleurs, sa conception reste assez simple à ce stade même si elle permettra une évolution modulable à terme (notamment pour les traitements comptables).

Principales recommandations du CFAA de 2003

- *Mettre en place le système GID pour le circuit de l'ensemble de la dépense afin de résoudre les difficultés actuelles de rapprochement des différentes comptabilités qui sont à la source des retards actuels très importants de production de la loi de règlement.*
- Confirmer la prise en charge par le système GID des réformes en cours notamment en matière d'amélioration de la nomenclature budgétaire (codification programme et régions) et de mise en œuvre du nouveau plan comptable (harmonisation des codifications comptables sur la base de la structure existante grâce à un paramétrage suffisant).

⁴⁵ À noter que le système informatique de gestion des personnels (GIPE) présente des caractéristiques d'un système intégré entre les trois acteurs.

Remarques préliminaires

La réforme de l'informatisation intégrée des dépenses (GID) a été lancée au début des années 2000 et a subi des aléas qui ont conduit à une réorientation très vigoureuse du projet au cours de l'année 2005. Cette inflexion était nécessaire et a eu des effets positifs sur le cours de la réforme. Par ailleurs, la réforme organique du Contrôle des engagements de dépenses (voir plus loin) va conduire à la suppression de fait d'un acteur dans le circuit de la dépense et devrait simplifier le schéma des procédures et données à informatiser. Enfin l'équipe en charge de ce projet d'envergure lui est désormais intégralement dédiée, avec des compétences techniques et financières.

L'analyse de la démarche et des moyens mis en œuvre pour mener à bien cette réforme est explicitée ci-dessous. Elle ne fait pas ressortir de déviation, anomalie ou insuffisance majeure susceptible de mettre en cause l'assurance raisonnable sur le bon déroulement du projet au regard des benchmarks internationaux.

Il importe par contre de veiller aux points stratégiques qui sont évoqués ci-dessous à chaque stade ou à chaque composante du projet pour éviter les obstacles désormais bien répertoriés auxquels se heurtent les opérations de ce type.

I. À l'origine, le système de gestion intégrée des dépenses (GID) était censé accélérer et fiabiliser les procédures budgétaires et comptables existantes...

85. Le constat du CFAA de 2003 sur le fonctionnement du système de la dépense faisait état d'un système fiable mais lourd. Les concepts étaient parfois mal partagés entre les trois opérateurs de la chaîne de dépense (l'ordonnateur, le contrôleur et le comptable), l'efficacité des services de gestion de la dépense étaient insuffisamment évaluée et la politique et les solutions d'utilisation des technologies de l'informatique étaient disparates et insuffisamment coordonnées.

86. Si la fiabilité d'ensemble du système de 2003 n'était pas vraiment affectée par ces lourdeurs, la qualité de la gestion en termes de délais de rendu des comptes s'en trouvait par contre affectée. Les délais d'exécution étaient longs, les comptes administratifs et les projets de lois de règlement étaient remis avec retard, bien que la vision globale de l'exécution budgétaire restait possible dans des conditions de délais raisonnables⁴⁶. Lors de son lancement, il était attendu que le projet GID, en tant que futur système d'information budgétaire et comptable pour le pilotage et l'exécution de la dépense publique, réglerait rapidement ces difficultés.

... et constituer aussi un socle pour faciliter les réformes futures...

87. Il devait aussi, dans un contexte futur de réforme budgétaire et comptable, constituer un levier de modernisation de l'administration, un socle fonctionnel de mise en œuvre des réformes budgétaires et un outil capable de fournir en temps réel l'information pour les prises de décisions.

⁴⁶ L'exécution *budgétaire* d'un exercice est connue quelques mois après la clôture de l'exercice ; en revanche, l'exécution *comptable* (après réconciliation de toutes les écritures au centime près) demande un délai plus long que celui déjà confortable de deux ans prévu par les textes (voir section sur la Cour des comptes).

...dans un délai de trois ans qui, en réalité, a été porté à cinq ans...

88. Une étude de conception avait débuté en 2000 avec le triple objectif d'évaluer les processus existants, de les réaligner sur des processus standardisés et de spécifier le nouveau système de GID. Cette étude devait aboutir en 2003, mais a duré plus longtemps et ses résultats n'ont été validés qu'en mars 2005, soit une période de cinq ans au lieu de trois ans prévue initialement. Ce retard dans la phase critique de conception s'explique par une réorientation assez complète de la démarche telle qu'elle avait été initialement lancée. Ces retards et orientations ne sont toutefois pas surprenants et s'observent souvent dans les projets de cette nature. Le point positif de ce retard tient aussi au fait qu'il a été mis à profit pour clarifier les concepts avant leur informatisation et qu'il aura permis d'éviter l'échec probable du projet, tel que conçu initialement, une fois l'investissement réalisé.

89. Plus de 300 réunions ont été nécessaires depuis 2003, ce qui a révélé la difficulté d'impliquer autant d'acteurs dans une réflexion commune ainsi que la difficulté d'obtenir un consensus sur les concepts de base et les règles de gestion, compte tenu de la grande diversité des processus utilisés et de la résistance des différents opérateurs à mutualiser leurs données et procédures.

***Pourquoi la phase de conception de GID a pris du retard
par rapport à l'échéancier initialement prévu***

Un projet de gestion budgétaire et comptable informatisé et intégré consiste à intégrer un ensemble de procédures communes et partagées par différents acteurs du circuit de la dépense (conceptual design) au sein d'un système informatique unique qui permette de mutualiser l'information en temps réel.

L'étude était une occasion singulière de discuter chaque procédure budgétaire ou comptable et ce pour la première fois en présence de tous les opérateurs de la dépense (Budget, ordonnateurs, contrôleurs et comptables). Il a fallu du temps pour convaincre et aussi parfois pour obtenir l'accord unanime pour modifier des pratiques existantes dès lors que certains acteurs souhaitaient conserver des procédures en propre.

Sur la base de ce schéma dual de procédures, aucune solution informatique n'était praticable, sauf à créer un système très décentralisé de mutualisation de systèmes existants hétérogènes dont la réalisation technique se serait avérée impossible. De sorte que les difficultés conceptuelles et informatiques se sont cumulées, mettant en évidence la nécessité absolue de clarifier dans la suite de la réforme la première étape du projet : le périmètre fonctionnel du projet.

...mais qui présente désormais des assurances raisonnables de réussite au regard des bonnes pratiques internationales.

90. Cette analyse des causes du retard du projet et la mise en avant des difficultés conceptuelles sont de première importance pour la suite de l'analyse des risques du projet. Il importe en effet de s'assurer dans un premier temps que le schéma de procédures communes est désormais stabilisé afin d'avoir de meilleures garanties sur la faisabilité de la solution informatique future. Il conviendra aussi de simplifier chaque fois que cela est nécessaire les procédures en adoptant une démarche évolutive. Il est important enfin de s'assurer que les opérateurs du circuit de la dépense ne poursuivent pas de leur côté un développement de leurs propres systèmes, potentiellement incompatibles à terme avec le futur système GID générant ainsi des coûts supplémentaires, voire des obstacles techniques à la mutualisation recherchée. À cet égard, les objectifs du programme

semblent maintenant clairs et partagés par les intervenants concernés; la mise en ligne des procès-verbaux et de l'ensemble des différents documents fondateurs du programme a contribué efficacement à leur information. En outre, les premières réalisations de télé-procédures utilisables par les opérateurs contribuent à renforcer l'adhésion des utilisateurs à la démarche du projet. Toutefois, il n'est pas impossible que des difficultés surgissent encore au moment du développement informatique et nécessitent des simplifications plus importantes de certaines procédures comptables. Ceci pourrait être notamment le cas à l'occasion de la mise en œuvre d'un système de contrôle allégé (voir partie V sur la réforme du contrôle).

II. Le projet GID repose désormais aussi sur des objectifs sous-jacents de réformes ...

91. La réalisation des objectifs assignés au projet GID passe par la mise en œuvre de plusieurs chantiers, intéressant tous la réforme de modernisation, avec le souci permanent de rationalisation et de simplification. Ces différents chantiers sont en cours en 2006 sous le pilotage de la Trésorerie générale du Royaume (TGR), qui par ailleurs assure l'encadrement et le support logistique de l'ensemble du programme GID.

Quels sont les objectifs sous-jacents au projet GID

- *L'unification des concepts et des méthodes budgétaires et comptables*
- *La réduction du niveau de hiérarchie des contrôles tout au long du cycle de la dépense*
- *La simplification et l'harmonisation des pièces justificatives de la dépense à chaque stade de ce cycle*
- *L'allègement des contrôles a priori grâce à une meilleure responsabilisation des ordonnateurs et le renforcement simultané du contrôle a posteriori*
- *L'instauration du principe de la saisie unique de l'information par l'initiateur de l'opération et de sa communication aux partenaires concernés par la dépense*
- *La dématérialisation avec signature électronique, l'optimisation du work-flow*
- *La mutualisation des ressources des différents acteurs de la dépense*
- *La perspective future d'une gestion informatisée des crédits de rémunérations par les ordonnateurs.*

... qui ont été intégrés dans un schéma directeur de développement du projet en trois étapes, en ligne avec les règles de bonnes pratiques internationales...

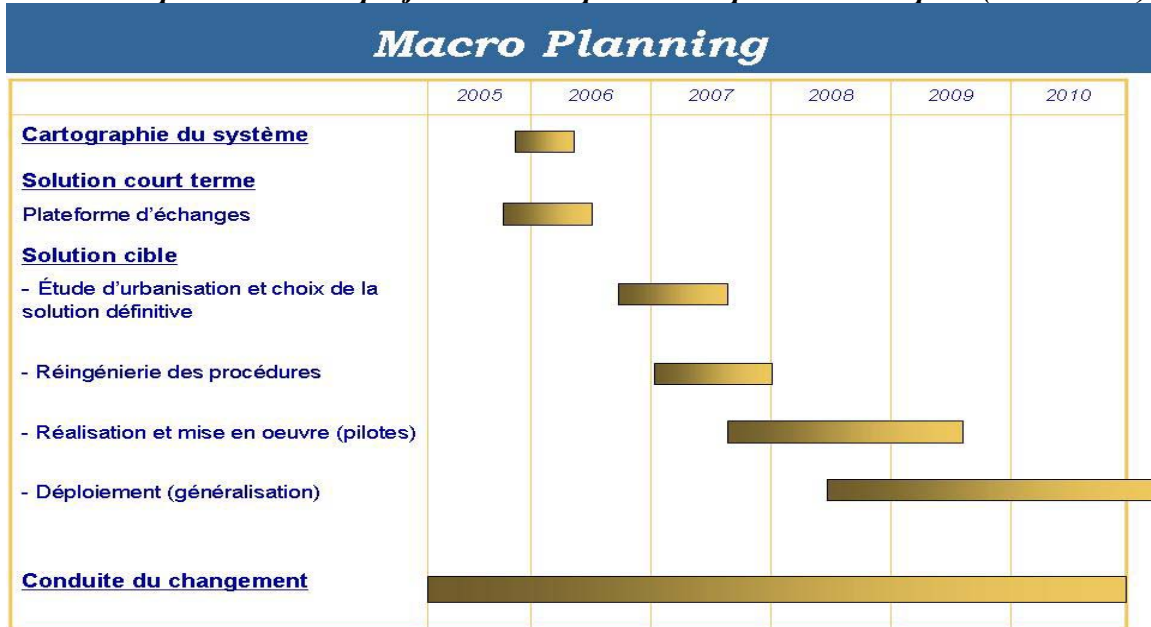
92. Trois étapes ont été planifiées à la suite de l'étude initiale achevée en 2005 sur la conceptualisation du schéma de procédures et de données à informatiser selon une approche intégrée :

Comment le projet est mis en œuvre en trois étapes à partir de 2005

- 1^{ère} étape*** : cartographie des besoins et moyens des différents opérateurs de GID
- 2^{ème} étape*** : solution intermédiaire (plate-forme d'échange, encore appelée GID-1)
- 3^{ème} étape*** : déploiement de la solution-cible (futur système appelé GID-2)
- Accompagnement du projet*** : suivi de la conduite du changement

93. La chronologie de la mise en œuvre du projet à partir de 2005 prévoit un déploiement du projet lui-même à partir de fin 2008⁴⁷, l'année 2006-2007 étant consacrée aux deux premières étapes de cartographie et de mise en place de la plate-forme d'échanges (voir plus loin). L'année 2007 doit être consacrée à la généralisation de la plate-forme d'échange à l'ensemble des acteurs de la dépense et des principaux actes de la dépense. L'année 2008 doit être consacrée au développement d'un site pilote pour tester la solution cible, le basculement vers l'application généralisée est prévue à partir de mi-2008. L'achèvement du déploiement du système à l'ensemble des acteurs et pour tous les actes de dépenses et autres fonctionnalités est prévu en 2011, soit un déploiement sur les trois années 2009, 2010 et 2011. Toutefois, dès 2009, les premières fonctionnalités devraient être pleinement opérationnelles (voir plus loin).

Calendrier prévisionnel du projet en trois étapes sur une période de cinq ans (2006 à 2010)



1^{ère} étape : la cartographie de l'environnement de la dépense, un préalable indispensable
(janvier-mars 2006)

94. La **cartographie** de l'environnement de la dépense a été réalisée début 2006 et a permis :

- d'élaborer un annuaire de l'ensemble des acteurs de la dépense ;
- de recenser et de décrire les compétences et les profils des intervenants de la gestion de la dépense publique ;
- d'inventorier et d'évaluer les infrastructures techniques, les applications et les réseaux informatiques actuellement utilisés ;
- de mettre en évidence les échanges d'informations existants ;
- de recueillir les besoins et les attentes des différents partenaires de la dépense.

95. Cette étude est aujourd'hui achevée et ses résultats ont été partagés par tous les acteurs du système. Elle a notamment mis en évidence l'existence de nombreux outils bureautiques mais pas de véritables systèmes d'information dédiés à la gestion de la dépense. La connexion en réseau

⁴⁷ Sur les bases du calendrier arrêté lors d'un comité stratégique de décembre 2006.

des ordonnateurs reste aussi encore incomplète (40 % n'ont pas de connections informatiques)⁴⁸. La mise à jour continue de cette cartographie est prévue.

2^{ème} étape : la plate-forme d'échanges, une solution provisoire judiciaire
(novembre 2005 - juin 2006)

96. La **plate-forme d'échanges** constitue en fait une étape préalable à GID lui-même qui permet d'offrir aux utilisateurs dès maintenant une partie des fonctionnalités de GID afin de les familiariser avec le système et de faciliter le basculement sur le système définitif qui aura lieu à partir de mi-2008. Cette plate-forme d'échanges est doublée d'un portail d'accès à la TGR via Internet.

Quelles sont les fonctionnalités de la plate-forme d'échanges

- un service d'échange de données

- transfert des fichiers vers la plateforme d'échanges ;*
- téléchargement / consultation des fichiers reçus ;*
- contrôle et suivi de bout en bout des échanges.*

- un service de suivi des échanges

- administration des échanges de données et des services associés ;*
- gestion de la sécurité des échanges ;*
- supervision de bout en bout en temps réel des flux et de leur qualité de service.*

- des services en ligne

- télé- procédure d'ordonnancement ;*
- télé- procédure d'engagement ;*
- consultations concernant les traitements des actes de gestion transmis et des situations des crédits.*

97. La plate-forme d'échanges a permis de développer, comme le montre le schéma ci-dessous, deux fonctions majeures qui connaissent un large succès auprès des opérateurs :

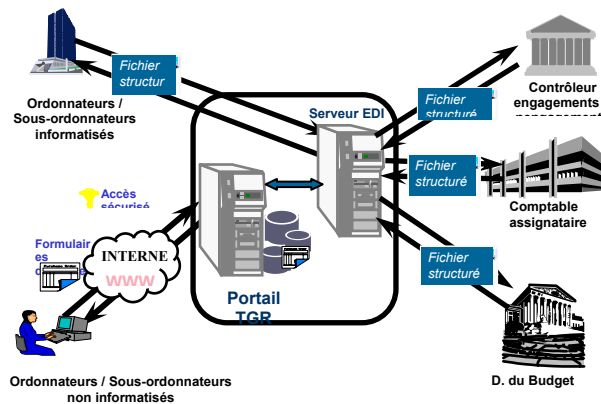
- assurer à l'ensemble des partenaires (budget, ordonnateurs et sous-ordonnateurs informatisés, contrôleurs et comptables) un service centralisé de messagerie sécurisée pour l'envoi et la réception des données relatives aux actes de gestion (engagements, ordonnancements,...)

- offrir aux ordonnateurs et sous-ordonnateurs ne disposant pas d'application informatique propre la possibilité d'accéder via Internet au portail de la TGR et de bénéficier des services de saisie en ligne de leurs actes de gestion.⁴⁹

⁴⁸ Sur 43 ordonnateurs principaux, 13 disposant d'applications plus ou moins élaborées sont reliés directement en réseau à un serveur central.

⁴⁹ L'accès direct concerne 13 ordonnateurs, 100 sous-ordonnateurs et 400 autres utilisateurs tandis que l'accès via les télé-procédures (via Internet) concerne 30 ordonnateurs, 1.400 sous-ordonnateurs et 3.600 utilisateurs.

98. Le choix d'une telle solution intermédiaire correspond aux pratiques actuellement suivies par toutes les organisations qui ont à gérer des projets de ce type sur un terme assez long. Cette solution est d'ailleurs bien reçue par les différents opérateurs qui plaident pour la mise en place de nouvelles fonctionnalités.



Présentation GID 14 décembre 2005

3^{ème} étape : le développement et le déploiement de la solution-cible, un processus à plusieurs phases
(juillet 2006 – décembre 2011)

99. La première phase de la mise en œuvre du projet lui-même (solution-cible) suppose de choisir d'abord une architecture générale du système. Il s'agit là d'une étape délicate du projet qui conditionne le succès de sa mise en œuvre. Un certain nombre d'expériences internationales ont connu des échecs ou des retards dus aux mauvaises décisions prises pour le choix de cette architecture.

100. Une étude, dite *étude d'urbanisation*, confiée à un groupement de cabinets spécialisés⁵⁰ au 4^{ème} trimestre 2006 dont les résultats sont attendus au début de 2007, doit aider les responsables du projet à choisir une solution adaptée aux besoins :

Quels sont les trois principaux objectifs de l'étude technique sur la solution-cible

1. Définir l'**architecture** du système GID, en proposant soit un système unique couvrant les procédures communes aux acteurs de la dépense publique, soit une fédération de plusieurs systèmes communicant.
2. Clarifier les choix, compte tenu de l'architecture proposée, entre les différentes **solutions logicielles** existant sur le marché (solutions progiciels standardisées ou recours à des développements spécifiques).
3. Revalider la **programmation** des phases suivantes en fonction des résultats de l'étude et de l'avancement des autres chantiers liés à GID.

⁵⁰ Cabinets INEUM et VALYANS.

101. *La deuxième phase* du projet, une fois l'étude rendue et les choix de la solution-cible arrêtés, nécessitera une étape préalable de re-ingenierie des procédures budgétaires et comptables avant de passer à la construction du projet. Le déploiement du projet s'effectuera ensuite en deux phases:

- une première phase de test sous site-pilote en 2008,
- une deuxième phase ensuite d'installation effective du système sur trois années à partir de 2009.

102. Il apparaît que la *phase sensible* du développement du projet est celle pendant laquelle le projet sera testé en site-pilote (phase pilote) et les procédures basculées sur le nouveau système (réingénierie des procédures). C'est pendant cette période, en 2008, que les inévitables défauts ou insuffisances du système apparaîtront et pourront être corrigés ou adaptés; plus tard, lors du déploiement effectif du système, ces corrections seront plus difficiles et/ou plus onéreuses. Cette période de test devra donc être mise à profit pour concentrer les efforts en vue de résoudre les problèmes apparus. C'est aussi durant cette période qu'il conviendrait de revoir éventuellement le calendrier ultérieur de déploiement du projet si un nombre trop important d'anomalies ou de dysfonctionnements apparaissaient. C'est enfin durant cette période aussi qu'il conviendrait de concentrer le maximum de capacités humaines au sein de l'équipe gérant le projet (voir ci-dessous plan d'accompagnement).

103. Sous ces réserves et celles qui pourraient être soulevées par l'étude sur le choix de la solution-cible, il ressort que les risques liés à la démarche adoptée par les autorités et l'équipe dédiée à GID sont contenues dans les limites observées en général pour des projets de cette envergure.

... et qui est mis en œuvre par une entité spécifique au sein de la TGR ...

104. Le projet est conduit au sein d'une structure caractérisée par trois niveaux correspondant à : la définition stratégique du projet, son pilotage et sa mise en œuvre opérationnelle. Cette structure répond là aussi aux bonnes pratiques internationales, notamment au regard de son implémentation par une équipe dédiée dépendant de la TGR, véritable responsable du projet depuis 2005. De plus, un certain nombre d'équipes dédiées dans les ministères ont été créées pour accompagner le projet dans son développement et déploiement en liaison avec l'équipe GID.

Comment est organisée la conduite du projet GID

Stratégie

Le Comité stratégique, composé des Secrétaires généraux du Ministère des Finances et des ministères ainsi que des entités concernées du Ministère des Finances (Budget -TGR), et présidé par le Secrétaire Général du Ministère des finances, est l'organisme décisionnaire qui fixe les grandes orientations du projet : les objectifs généraux, les critères de satisfaction, le champ du système d'information, la stratégie de production et de déploiement et enfin le calendrier de mise en œuvre.

Pilotage

Le Comité de pilotage définit le plan d'actions en application des décisions du Conseil stratégique, arrête les différentes étapes du développement et déploiement, capitalise sur les enseignements des projets pilotes, définit les modalités de contribution des partenaires et instruit tous les points nécessaires au bon développement du projet.

Opérationnel

L'entité Projet GID assure la maîtrise d'ouvrage pour le développement et la réalisation du système : cahier des charges des infrastructures nécessaires au système, animation du cadre de concertation entre les différents acteurs de la dépense, accompagnement du changement à travers la sensibilisation, la formation et l'assistance des utilisateurs.

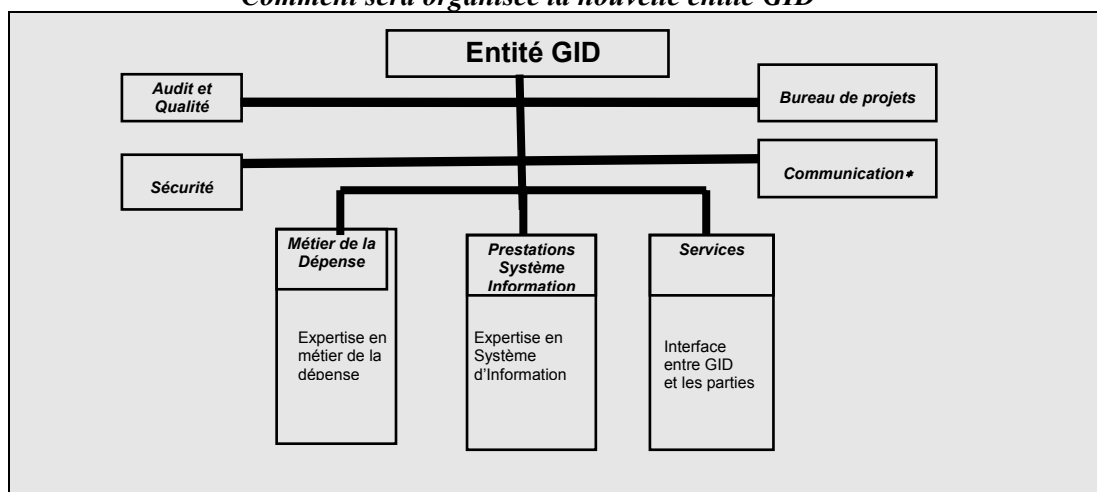
105. Cette structure diffère sensiblement de celle mise en place au début des années 2000 essentiellement par la création en 2005 d'une entité véritablement dédiée au projet et pleinement responsable de sa mise en œuvre au sein de la TGR, avec une autorité reconnue par son texte institutif vis-à-vis des autres acteurs de la dépense. Jusqu'en 2004, la TGR était chef de file du projet GID mais son équipe projet regroupait des représentants des différents acteurs de l'époque (budget, ordonnateurs, contrôleurs et comptables) La structure est aujourd'hui dirigée par un responsable dédié et une équipe d'une dizaine d'experts qui rassemble les doubles compétences informatiques et financières. Il est prévu que la dimension de l'équipe puisse évoluer en fonction de la montée en charge du projet, notamment pour tenir compte des nombreux chantiers fonctionnels et techniques auxquels il donnera lieu.

...dont l'adéquation des moyens à ses missions doit impérativement être améliorée.

106. L'entité GID va être confrontée simultanément à la mise en œuvre du projet GID et à celle des mesures d'accompagnement⁵¹ qui seront nécessaires au succès durable de l'opération. Elle doit notamment pouvoir offrir des capacités d'encadrement et d'expertise au profit des informaticiens et des utilisateurs dans les départements ministériels, ce qui constitue une mission majeure dans la gestion du changement.

⁵¹ Dans ce cadre mais indépendamment du projet GID, le responsable de l'entité sera chargé de développer des actions relatives à i/ la nouvelle approche budgétaire, intégrant la performance, ii/ les effets de la fusion du Contrôle et du Trésor et de la mise en place d'une réforme du contrôle, et iii/ de la réforme de l'audit et du contrôle interne.

Comment sera organisée la nouvelle entité GID



Source : Présentation du 15 septembre 2006.

*conduite de changement

107. L'organisation de la structure de l'entité GID reflète cette pluralité des missions. Pour l'accomplissement de ses missions d'accompagnement, l'entité GID doit pouvoir faire appel d'une part aux ressources internes, d'autre part à des prestataires externes. L'organisation actuelle de l'équipe GID a déjà évolué depuis sa création en 2005 pour s'adapter aux différentes phases du projet. Il apparaît néanmoins que l'effectif de l'équipe à fin 2006 restait faible eu égard à ses multiples domaines d'intervention et à la complexité du projet. S'agissant des domaines d'activités couverts, l'organisation et l'effectif actuels recourent bien la triple mission Expertise-besoin (Métier de la dépense), Expertise-solution (Prestations systèmes d'information) et Service aux utilisateurs (Services) de l'entité. Par contre, les missions relatives à l'Expertise-Planification (Bureau des projets), la qualité (audit et qualité), la sécurité et la communication ne semblent pas encore couvertes en effectifs correspondants. Par ailleurs, les effectifs opérationnels nécessaires aux missions prévues en 2007, telles que la coordination des intervenants externes et internes, le suivi du premier palier pilote fonctionnel et l'assistance aux utilisateurs, doivent impérativement être mis en place dès le début 2007, année particulièrement décisive pour la réussite du projet. Toutes les références au benchmark international suggèrent, pour ce type de projet, des moyens humains très supérieurs en nombre à ceux dont dispose actuellement l'entité GID.

III. Le projet GID couvre un périmètre très étendu de la partie dépense du budget...

108. Le périmètre de GID couvre le cycle complet de la gestion des crédits et de leurs traitements comptables, ce qui assure une automatisation de l'ensemble de la partie dépenses du budget (budget général, SEGMA et CST).

**Quelles procédures budgétaires et comptables seront informatisées
dans le cadre du projet GID**

- Préparation et élaboration du budget (échanges entre Direction du Budget et ministères, arbitrages, élaboration des morasses, ...)
- Gestion des crédits budgétaires (mise à disposition et délégations de crédits, mouvements, consommation, reports, ...)⁵²
- Exécution des dépenses (gestion des engagements, liquidation, ordonnancements, paiement)
- Prise en charge des recettes liées à la dépense (SEGMA et CST)
- Traitement des opérations de fin de gestion
- Tenue de la comptabilité budgétaire (la comptabilité générale sera traitée par un autre système communiquant avec GID)
- Tableaux de bord et outils offerts au niveau décisionnel (tableau des engagements, marchés, ...)
- Gestion des référentiels

Source : Présentation du 10 novembre 2005.

109. Ce périmètre, arrêté en très étroite concertation avec les différents acteurs, constitue en fait un compromis en vue d'une part de répondre aux besoins d'une utilisation la plus largement partagée des données et procédures entre les différents acteurs de la dépense et, d'autre part de maîtriser la solution technique sur ce périmètre tout en veillant à son évolution future.

...dont l'intégration doit se faire graduellement en trois paliers fonctionnels pilotes.

110. Le schéma directeur du projet a prévu une couverture graduelle de ce périmètre au cours des trois paliers pilotes prévus (voir ci-dessus) :

Le 1^{er} palier fonctionnel pilote prévoit de couvrir

- la gestion des crédits budgétaires
- la gestion de l'exécution de la dépense (partie engagement, ordonnancement, cessions-oppositions et paiements)
- la gestion de la comptabilité budgétaire
- la gestion des nomenclatures budgétaires et comptables ainsi que le référentiel d'organisation (ordonnateurs, sous-ordonnateurs, ...).

Les fonctionnalités couvertes au cours de ce palier sont essentiellement de nature budgétaire dès lors qu'elles ne touchent pas le traitement comptable des opérations. Ce palier devrait cependant mobiliser la pleine adhésion des ministères dès lors que ces fonctionnalités budgétaires sont celles qui présentent l'intérêt le plus immédiat pour eux.

⁵² Il est à noter que le système existant « Préparation et élaboration du budget » (e-budget) qui permet d'ores et déjà les échanges entre la Direction du Budget et les ministères pour la préparation du budget, les arbitrages, l'élaboration des morasses,.... sera mis en communication avec GID sans nécessiter de développement particulier et complexe.

Le 2^{ème} palier fonctionnel pilote prévoit de couvrir

- *la gestion de l'exécution de la dépense (partie service fait et liquidation)*
- *la gestion des recettes liées à la dépense*
- *la gestion des opérations de fin de gestion*
- *la gestion des autres référentiels (des tiers, des articles, etc.)*
- *le pilotage et le décisionnel.*

Le 3^{ème} palier fonctionnel pilote couvrira

- *l'élaboration du budget (préparation des conférences budgétaires, production des morasses)*
- *la gestion de l'exécution de la dépense (partie expression du besoin et mise en concurrence)*

111. Dans l'ensemble aucune anomalie n'est apparue à l'examen de la définition du périmètre de la solution-cible et de la démarche adoptée pour sa mise en œuvre. Seule une question de fond méritera d'être traitée séparément, elle concerne l'absence d'une inclusion dès ce stade dans le périmètre cible d'un module réservé à la gestion des collectivités locales. Le risque étant que cette inclusion ne puisse être opérée ultérieurement et sachant aussi que tout allongement excessif de la phase d'étude est à proscrire, il conviendrait que les autorités mesurent bien l'enjeu d'une telle décision. Il en va de même de l'intégration dans ce périmètre d'un module de gestion des crédits de rémunérations, (voir section gestion des crédits de rémunérations), qui reste encore en suspens. Enfin, il est à noter que, dans le cadre de son évolutivité, les aspects de la réforme budgétaire tels que la réforme du contrôle et la gestion de la performance (résultats, indicateurs physiques) devront être pris en compte.

IV. Le choix de l'architecture générale du système constitue désormais l'enjeu stratégique majeur du projet GID...

112. L'architecture de la solution-cible a fait l'objet de l'étude sur le choix de l'architecture et le choix de la solution logicielle, dite *étude d'urbanisation*, lancée fin 2006. Elle vise à fournir des réponses ou orientations sur les points stratégiques du développement du projet.

Quelles sont les questions stratégiques auxquelles l'étude d'urbanisation doit apporter des réponses.

- *la définition des besoins fonctionnels de façon formalisée et modulée*
- *les contraintes fonctionnelles, techniques et organisationnelles à prendre en compte*
- *l'architecture générale de la solution-cible (système unique ou fédération de systèmes)*
- *la présentation et la comparaison de différents scénarii de réalisation*
- *une short-list des solutions progicielles utilisables*
- *des éléments de benchmark sur les expériences étrangères notamment marocaine, canadienne et française.*

...et doit éviter les difficultés nombreuses et bien répertoriées qui caractérisent les projets de cette nature et de cette envergure...

113. La solution-cible devra constituer un *compromis* entre la satisfaction des besoins fonctionnels attendus du système, les coûts de développement de la solution correspondante et son coût d'exploitation courante une fois installée. Comme d'autres administrations qui ont mené à bien ce type de projet, l'administration marocaine devra s'attacher à redéfinir ses procédures en profitant de la modernité et de la puissance du nouvel outil de productivité que GID constituera à terme.

114. L'existence de systèmes informatiques déjà développés à un stade avancé dans quelques ministères ne devrait pas constituer un obstacle majeur à leur intégration dans le système GID à condition qu'ils puissent être homologués conformément à la norme GID. Ce dernier aspect, essentiel à la réussite du projet, requiert un engagement soutenu, voire renforcé, des autorités en ce sens.

115. La productivité attendue de ce nouveau système devra être rapprochée du coût de développement des fonctionnalités correspondantes qui demanderaient des paramétrages ou solutions spécifiques indispensables. D'où l'importance à attacher, au cas où une solution progicielle devait être retenue, au coût de ces développements spécifiques dans les versions initiales proposées dans les marchés qui seraient nécessaires ultérieurement, soit pour enrichir graduellement les fonctionnalités du système, soit pour accepter les adaptations prévisibles au changement de périmètre ou d'organisation ou de réglementation. Les solutions modulaires et évolutives sur le plan de l'architecture et de l'utilisation sont à préconiser. De même, les difficultés inhérentes à l'adaptation des progiciels du marché au contexte marocain doivent être sérieusement prises en compte ; nombre d'expériences internationales ayant montré les limites de cette adaptabilité à des contextes réglementaire et administratif nationaux différents. À cet égard, l'analyse des propositions de versions initiales d'architecture-cible fondées sur plusieurs critères⁵³ pour des solutions progicielles doivent être assorties d'une pondération appropriée.

⁵³ Couverture des objectifs et des besoins, niveau d'informatisation et d'intégration offert, le respect des contraintes et la prise en compte de l'existant, la faisabilité technique, les impacts et les risques, les coûts et les gains, les délais et le respect des normes.

Quelles sont les principales bonnes pratiques issues du benchmark international en matière de choix d'architecture et de solution progicielle

- Identifier les composants logiciels et outils associés, en faisant apparaître s'ils sont obligatoires ou optionnels, contenus dans un package ou tributaires de l'achat d'une licence
- Connaître les références de clients dotés déjà de la version logicielle proposée, surtout si elle est récente
- Comprendre les modes de tarification : licences, prestations, support, maintenance et montée de version
- Comprendre les mécanismes de changement de version, leur caractère plus ou moins obligatoire
- Évaluer la tarification des développements spécifiques initiaux puis futurs, y compris leur maintenance
- Favoriser des solutions ayant une politique structurée de progicialisation⁵⁴
- Faire un choix de durée d'utilisation économique pour les études de ROI⁵⁵
- Tendre vers une évaluation des coûts la plus exhaustive possible, en tenant compte des coûts directs et indirects du projet
- Estimer les gains de différentes natures atteignables grâce au déploiement de la solution

...dont le coût atteint habituellement des montants de l'ordre de quelques dizaines de millions de dollars au regard des fonctionnalités attendues.

116. L'étude initiale du projet au début des années 2000 évaluait le coût d'une solution-cible basée sur une architecture aujourd'hui obsolète entre 23 et 25 millions de dollars. Ce montant n'a pas été réactualisé depuis lors mais devrait néanmoins rester dans ces ordres de grandeur. Les principaux paramètres de variation du coût du projet seront liés à son architecture, son outil et son périmètre et aux coûts associés, notamment l'intégration éventuelle dans le périmètre du projet des collectivités locales (en tant que centre ordonnateur) et l'intégration de la gestion des crédits de personnel. Par ailleurs, les coûts de maintenance d'un tel système peuvent s'évaluer par référence aux expériences internationales à un montant de l'ordre de 10 à 15 % du coût initial.

⁵⁴ Certains éditeurs intègrent ou ont déjà intégré certains développements spécifiques, demandés par leurs clients et dans la mesure où ils présentaient un intérêt pour d'autres clients, dans une future version fonctionnelle du logiciel, bénéficiant ainsi des conditions standards de support, de maintenance et de montée de version.

⁵⁵ Retour sur investissement (*Return On Investment*).

Plan d'actions recommandé

Prendre en considération le caractère sensible de l'année 2007 dans la conduite du projet (consolidation des besoins à achever, résultats acquis grâce à l'expérience de la plate-forme d'échanges, les résultats de l'étude d'urbanisation sur les différents scénarii d'architecture).

Aligner le processus décisionnel autour d'un point de repère à fin-2008 pour avoir de bonnes assurances sur le succès du développement du projet en trois étapes (2009-2010 et 2011). L'expérience acquise par la mise en œuvre en 2008 du premier « palier » fonctionnel est capitale pour la poursuite du projet dès lors que les difficultés essentielles devront être résolues à ce stade. Les six derniers mois de 2008 serviront à finaliser l'ensemble des contraintes de déploiement dans les structures et les modalités d'accompagnement des utilisateurs. Ceci suppose que la démarche de réforme ne soit pas ralentie entre-temps.

Renforcer l'effectif de l'entité GID au-delà de la dizaine de personnes actuellement pour assurer les tâches nouvelles de coordination, du premier palier pilote et d'assistance aux utilisateurs.

Prévoir éventuellement un temps plus long pour les travaux de préparation et d'expérimentation du premier palier fonctionnel de 2008 qui pourrait être éventuellement rallongé de quelques mois si nécessaire.

Le choix de l'architecture et de la solution logicielle doit s'orienter vers des produits ouverts et évolutifs en tenant compte des orientations préconisées par l'étude « d'urbanisation » et des spécificités du système marocain.

PARTIE V : LA RÉFORME DU CIRCUIT DE LA DÉPENSE ET DU CONTRÔLE *A PRIORI* DE LA DÉPENSE.

Résumé des conclusions du CFAA de 2003 (extraits)

Un système d'exécution de la dépense bien structuré et fiable, mais encore trop lent et formaliste dont la modernisation, grâce à la mise en place d'un système de gestion et d'information intégrée, reste la principale priorité.

Le circuit comptable de la dépense est bien structuré, fiable, mais il engendre encore trop de lenteurs et de formalisme. Il comprend deux phases de la dépense bien distinctes avec un système de contrôle a priori très imbriqué dans le circuit de la dépense conformément à la tradition francophone des finances publiques. Il s'agit aussi d'un système qui unifie tous les paiements de l'État, sans autres circuits de paiement parallèle, ce qui constitue une garantie majeure de fiabilité de la dépense.

Principales recommandations du CFAA de 2003

Simplifier le formalisme du contrôle des engagements de dépenses (disponibilité des crédits, pièces justificatives, utilisation de visas avec observation) et optimiser les potentialités nouvelles de contrôle offertes par le système GID.

Remarques préliminaires

Le système d'exécution de la dépense marocain imbrique étroitement les trois acteurs essentiels de la dépense, l'ordonnateur, le contrôleur et le comptable, et il est préférable d'étudier l'exécution de la dépense en englobant ces trois acteurs plutôt que séparément. Le CFAA de 2003 avait privilégié cette approche et en avait déduit un certain nombre d'observations qui recoupaient les tendances générales du système d'ensemble. En particulier, le CFAA relevait la bonne fiabilité du circuit de la dépense, qui permet d'avoir une assurance raisonnable que les ressources sont utilisées conformément aux décisions initiales en offrant des possibilités de repérage et de documentation rapide des éventuelles irrégularités. Simultanément, le rapport mettait en évidence les lourdeurs du circuit, son caractère bureaucratique et la nécessité de mieux l'adapter aux exigences d'une gestion plus moderne de la dépense.

Depuis le CFAA de 2003, un nombre très important d'évolutions ont eu lieu et notamment la réforme de grande envergure, mais encore à ses débuts, du contrôle *a priori* de la dépense. Dans le même sens, le rôle de la fonction de l'ordonnateur va s'en trouver renforcé tandis que celui du comptable va devoir évoluer dans un sens particulier. Ces évolutions se sont produites jusqu'ici sans modification profonde de la réglementation de base de la comptabilité publique, seuls les textes sur la fonction de contrôle sont en cours de modification dans une optique par ailleurs minimale. Le présent rapport se propose d'examiner ces différentes évolutions et leur incidence sur la fiabilité globale du système ainsi que sur son efficacité.

I. La réforme en cours du contrôle de la dépense s'opère dans le cadre du circuit de la dépense qui comprend toujours deux phases administrative et comptable de la dépense...

117. Les deux phases d'exécution (administrative, comptable), décrites dans le CFAA de 2003, perdurent : la phase dite *administrative*, relevant exclusivement de l'ordonnateur et du contrôle, et la phase dite *comptable*, relevant exclusivement du comptable.

La phase administrative (ordonnateur et contrôleur) comprend

- *l'engagement* de la dépense : acte juridique et budgétaire par lequel l'État s'engage juridiquement vis-à-vis d'un tiers fournisseur ou prestataire de services, il s'agit du bon de commande ou du marché qui donne lieu à réservation de crédits, ou de l'acte de gestion en matière de personnel (nomination, promotion, ...)
- le *contrôle* de l'engagement de la dépense : visa après vérification de la régularité de l'acte d'engagement de la bonne imputation budgétaire des crédits et de leur disponibilité
- la *liquidation* de la dépense : acte par lequel le montant de la dépense est définitivement fixé, après constatation du service fait (réception du bien ou de la prestation)
- *l'ordonnancement* de la dépense : acte par lequel l'ordonnateur donne l'ordre de payer au comptable, matérialisé par une ordonnance de paiement (émission)

La phase comptable (comptable public) comprend

- la *vérification* de la dépense : examen de la conformité de l'ordonnancement à l'engagement (qualité de l'ordonnateur, visa du CED sur l'engagement de la dépense, présence de pièces justificatives, liquidation de la dépense, ...)
- le *paiement* proprement dit, après avoir vérifié le caractère libératoire de la créance (rétention d'oppositions au paiement...).

...à deux niveaux d'exécution inchangés

118. Les dépenses s'exécutent à deux niveaux selon que la dépense est effectuée au niveau *central* ou au niveau *déconcentré*.

Le niveau central

- *Les dépenses effectuées au niveau central sont :*
 - *engagées et ordonnancées par des ordonnateurs centraux*
 - *contrôlées au niveau des engagements par un service central de contrôle*
 - *vérifiées et payées sur la base des ordonnancements reçus par des comptables dits assignataires essentiellement à la Trésorerie principale de Rabat.*

Le niveau déconcentré

- *Les dépenses effectuées au niveau déconcentré sont :*
 - *engagées et ordonnancées par des sous-ordonnateurs territoriaux dans le cadre de crédits dits délégués ou déconcentrés par l'ordonnateur central.*
 - *contrôlées au niveau des engagements par des services déconcentrés de contrôle*
 - *vérifiées et payées sur la base des ordonnancements reçus par des comptables assignataires provinciaux ou régionaux (trésoreries provinciales ou régionales).*

...mais par deux acteurs indépendants désormais, au lieu de trois auparavant,...

119. Le circuit de la dépense comprend désormais deux acteurs principaux (l'ordonnateur et le comptable), au lieu de trois (l'ordonnateur, le contrôleur et le comptable) jusqu'en 2006, année de la réforme du Contrôle des engagements de dépenses (CED). Cette réforme est destinée à revêtir un double aspect : un aspect *organique* visant le transfert de la fonction de contrôle de l'ex-CGED vers la TGR et un aspect *fonctionnel* visant la modification de la nature de ce contrôle. À ce jour, la réforme est restée limitée à son aspect organique : la fonction de l'ex-CGED, globalement inchangée, a été répartie entre plusieurs directions de la TGR réorganisée à l'occasion de la fusion avec l'ex-CGED. Mais, à échéance plus ou moins rapprochée, la nature de ce contrôle doit être allégée sous une forme restant à déterminer.

Les ordonnateurs

Les ordonnateurs représentent les différents ministres gestionnaires de crédits (ordonnateur et sous-ordonnateur central et territorial) et sont autonomes vis-à-vis des comptables.

Les comptables

Les comptables appartiennent au réseau indépendant de la Trésorerie générale du Royaume, dépendant du Ministère des Finances mais jouissant, de par leur statut, d'une grande autorité et indépendance. Depuis 2006, les comptables assument aussi la fonction de contrôle des engagements.

...qui utilisent des systèmes informatiques imparfaitement reliés entre eux dans l'attente de leur unification au sein du système GID.

120. Les ministères (ordonnateurs centraux et locaux) tiennent jusqu'ici une comptabilité des engagements et des ordonnancements de manière informatisée par des applications spécifiques le plus souvent bureautiques. Les services du CED tiennent leur comptabilité des engagements qu'ils ont visés par des moyens informatiques spécifiques au plan central (SICED). Enfin les services comptables tiennent une comptabilité des ordonnancements reçus sur le système informatique du Trésor (application Dépenses), soit à partir des bordereaux papiers transmis par les ministères, soit sur support disquette selon le degré d'informatisation du ministère

ordonnateur. Toutefois, la possibilité nouvelle pour les ministères non encore informatisés de transmettre leurs écritures d'ordonnancements par liaison simple Internet (via le portail de la TGR) a grandement facilité la centralisation des écritures (voir section sur GID). Des efforts sont aussi en cours pour favoriser l'intégration des ces différentes comptabilités. Ainsi les systèmes de l'ex-CED (WADEF pour les emplois et SICED pour les biens et services) sont en cours de fusion avec les systèmes de la TGR (@AUJOUR et SIDEPE).

121. Comme déjà rappelé, la philosophie du projet GID vise à mutualiser les échanges de données entre ces trois réseaux informatiques indépendants en vue de faciliter la centralisation des données et d'obtenir les informations en temps réel sur le déroulement des opérations tout au long du cycle de la dépense, chaque opérateur pouvant visualiser les opérations effectuées par les précédents intervenants et, après coup, par les opérateurs suivants. Ainsi un ordonnateur pourra être informé en temps réel du visa de l'engagement d'une dépense par le contrôleur, lequel pourra lui-même être informé de l'émission de l'ordonnancement, ce qui n'est possible aujourd'hui qu'avec retard et difficultés.

122. Ce projet est par ailleurs d'une importance majeure pour la réussite de la réforme d'ensemble du contrôle qui lui est très liée en tant que socle pour une meilleure fiabilité et sécurité des informations budgétaires et comptables.

II. La réforme très complexe, mais stratégique, du contrôle...

123. La réforme du contrôle de la dépense est une réforme d'une grande complexité compte tenu de la sophistication des procédures et des enjeux en cours pour la fiabilité globale et l'efficacité du système marocain, d'où son caractère stratégique dans le cadre des réformes convergentes de modernisation lancées dans les différents domaines des finances publiques. Il s'agit donc d'une réforme ambitieuse mais nécessaire et courageuse, compte tenu de la longue tradition de contrôle a priori qui a prévalu dans le système marocain depuis de nombreuses décades.

124. Cette complexité de la réforme peut égarer l'analyse et obscurcir le débat où les autorités se sont engagées. C'est pourquoi il est recommandé d'aborder cette réforme en privilégiant une approche simplifiée à partir de la situation actuelle effective et en prolongeant les tendances suivies jusque là sans rompre brutalement avec ces dernières. Ceci est d'autant plus approprié que la réforme du contrôle avait en fait été amorcée depuis plusieurs années sous l'impulsion du CED lui-même et ensuite de la TGR.

...avait déjà été amorcée à la fin des années 90 par un premier transfert de responsabilités du contrôleur (ex-CED) vers l'ordonnateur...

125. La réforme du contrôle avait en réalité déjà été amorcée vers la fin des années 90 par un allègement et une rationalisation progressifs des tâches de contrôle effectuées par l'ex-CED. Cette évolution avait été saluée dans le CFAA de 2003 comme indispensable à l'amélioration des délais de mise en œuvre des dépenses et à une meilleure responsabilisation des ordonnateurs. On notera essentiellement trois mesures d'allègement du contrôle : l'adoption de la procédure simplifiée du *visa avec observations* qui évitait les rejets de visas trop nombreux, la mesure de *relèvement des seuils* de contrôle qui permettait de laisser à l'ordonnateur une plus grande responsabilité sur les dépenses en dessous d'un certain seuil et enfin, plus tardivement, la mise en place de la procédure dite de *demande d'autorisation d'engagement* qui permet une réservation des crédits en vue de leur futur engagement (sous un seuil de 1 million de dirhams). De même, une mesure très importante de normalisation des pièces justificatives à joindre aux dossiers de

dépenses pour visa à l'engagement avait été prise en vue de rationaliser le contrôle et par là même de l'asseoir sur des bases prévisibles faisant mieux ressortir la responsabilité de l'ordonnateur.

126. Ces diverses mesures de rationalisation et d'allègement du contrôle, toujours en application, ont conduit principalement à opérer un transfert de responsabilités du contrôleur vers l'ordonnateur, visant à développer chez ce dernier en quelque sorte un meilleur *autocontrôle*. Elles ont cependant laissé inchangée la répartition des blocs de responsabilités de contrôle et de vérification entre, d'une part les ordonnateurs et les contrôleurs et, d'autre part les comptables. C'est à cette dernière tâche que s'est attelée la TGR par la suite, dès le début des années 2000.

...puis par une clarification des rôles et responsabilités entre les comptables et le couple ordonnateur-contrôleur au début des années 2000...

127. La réglementation de 2001 a introduit une modification importante dans la répartition des tâches de vérification et de contrôle et des responsabilités entre les trois acteurs du circuit de la dépense. Cette réforme, déjà analysée dans le CFAA de 2003, consistait à partager et à mutualiser les responsabilités entre les trois acteurs. Une telle initiative rompait déjà assez franchement avec la tradition ancienne du système qui situait de fait la responsabilité des opérateurs de la dépense au seul niveau du comptable, dernier opérateur sur le circuit de la dépense et seul à manipuler des deniers publics. De la sorte, un certain nombre de tâches de vérification et de contrôle qui relevaient jusque-là de la seule responsabilité du comptable se sont donc trouvées partagées avec l'ordonnateur ainsi que le contrôleur dans certains cas.

128. La poursuite de cette réforme s'est faite en 2004 grâce à une disposition de la loi de finances qui a accru le nombre de tâches et responsabilités de contrôle et vérification du couple ordonnateur-contrôleur (voir stade 2 au tableau ci-dessous), déchargeant ainsi le comptable d'autant de responsabilités pécuniaires. Le tableau ci-dessous présente les principales tâches de vérification et de contrôle en jeu désormais entre les trois acteurs de la dépense.

Quelles tâches de vérification et de contrôle ont été redistribuées au profit des ordonnateurs et des contrôleurs en 2001 et en 2004

*Les tâches principales de contrôle et vérification des actes de la dépense effectuée par les comptables avant la réforme de 2001 sont listées ci-dessous en suivant l'ordre logique de la chaîne de la dépense. Les tâches **redistribuées vers les ordonnateurs ou les contrôleurs en 2001** sont marquées d'un astérisque*. Celles redistribuées **en 2004** du comptable vers l'ordonnateur et/ou le contrôleur sont marquées en gras :*

- *qualité de l'ordonnateur **
- ***exacte imputation des crédits***
- *disponibilité des crédits⁵⁶ **
- *vérification du visa préalable du contrôle*
- *régularité légale et financière de la dépense (marchés, personnels, subventions, ...) **
- *vérification des pièces justificatives **
- *exactitude des calculs des factures*
- ***justification du service fait ****
- ***règle de prescription et de déchéance de la créance ****
- *caractère libératoire de la créance*
- *responsabilité de caissier (exactitude des données bancaires, gestion des oppositions, ...)*

...et devrait désormais être complétée par une nouvelle clarification des responsabilités entre le couple contrôleur-comptable et l'ordonnateur...

129. Le tableau ci-dessus de répartition actuelle des tâches de contrôle et de vérification entre les trois acteurs (le contrôleur est toujours considéré comme un acteur du circuit dès lors que sa fonction n'est pas encore réformée) montre clairement deux types de tâches distinctes dont l'évolution ne doit pas être confondue :

- les tâches qui sont *matériellement partagées par les comptables avec les deux autres acteurs* (ordonnateurs et contrôleurs) et dont l'assignation définitive à l'un ou l'autre acteur (ou à l'ensemble d'entre eux) constituera le cœur de la réforme à venir. Ainsi, par exemple, la vérification des pièces justificatives concerne matériellement les trois acteurs puisque chacun manipule et peut donc vérifier ces pièces (même si les pièces exigées varient selon le stade de contrôle⁵⁷), et la réforme peut décider qu'un seul d'entre eux ou chacun d'entre eux doit être tenu responsable de leur vérification. De même, la vérification des calculs-factures qui concernent l'ordonnateur au stade de l'ordonnancement et le comptable, destinataire final de ces mêmes factures et sur la base desquelles il effectue le paiement : la réforme a la possibilité d'assigner à l'un ou l'autre ou aux deux à la fois la responsabilité du contrôle.

⁵⁶ S'entend aussi des « postes budgétaires ».

⁵⁷ Ainsi, les pièces justifiant l'engagement d'un marché sont le PV de la commission chargée de vérifier le respect de la réglementation de la concurrence, l'acte d'engagement et les pièces constitutives du marché ; les pièces justifiant l'ordonnancement comprennent également les documents relatifs aux travaux mais surtout les décomptes des paiements sur la base des documents factures (ce qui suppose d'en vérifier l'exactitude), ceci n'étant pas possible au stade de l'engagement. Les vérifications à opérer sont donc bien de nature différente.

• les tâches qui *relèvent exclusivement du comptable* et ne peuvent donc relever ni de l'ordonnateur, ni du contrôleur, soit parce que ces tâches interviennent généralement au stade final du paiement effectué par le seul comptable (par exemple les responsabilités pures de caissier, exactitude des chèques ou virements émis par le comptable, suivi des paiements, ...), soit parce que l'ordonnateur n'est pas compétent pour effectuer certaines tâches (par exemple la vérification du caractère libératoire de la créance qui suppose des moyens d'information dont seul dispose le comptable⁵⁸).

130. Il apparaît donc que la réflexion sur la réforme doit prendre forme, à l'intérieur du circuit de la dépense, autour de deux hypothèses de travail extrêmes entre lesquelles des solutions intermédiaires peuvent être mises sur pied, lesquelles reposent à la fois sur des questions de chronologie des actes de dépenses et sur des questions spécifiques d'utilité ou d'opportunité des contrôles.

***Quelles sont les deux hypothèses extrêmes de réforme du contrôle
à l'intérieur du circuit de la dépense***

Deux hypothèses de travail sur une configuration possible du contrôle au sein du circuit de la dépense sont possibles en vue de simplifier la réflexion :

• *à un extrême, une situation où les comptables ne seraient plus responsables que des tâches leur incombant en propre (responsabilité de caissier pour l'essentiel) et le couple ordonnateur-contrôleur -ou l'ordonnateur seul- serait responsable pour toutes les autres tâches, y compris celles partagées matériellement par le comptable,*

• *à l'autre extrême, une situation où les comptables conserveraient leur bloc de responsabilité propre (responsabilité de caisse) et partageraient avec le couple ordonnateurs-contrôleurs les responsabilités communes vis-à-vis des autres tâches de contrôle et de vérification. Dans cette option, le nombre des contrôles partagés pourrait varier sensiblement en fonction de l'orientation de la réforme et de l'étude au cas par cas de chacune des tâches de contrôle.*

En pratique nombre de solutions intermédiaires sont envisageables. De même, l'introduction de seuils de contrôle permet de moduler le volume des actes contrôlés selon une procédure elle-même d'ailleurs modulable (les seuils pouvant jouer soit comme dispense de contrôle, sauf pour le contrôle de caisse qui reste indispensable, soit comme facteur d'allègement du contrôle).

...dans la logique de la fusion organique de l'ex-CED et de la TGR en 2006.

131. En réalité, il semble que la logique, à terme, de cette réforme soit de s'acheminer progressivement vers une solution de *contrôle unique et unifié* de la TGR. En effet, le but de la fusion de l'ex-CED et de la TGR dans la réforme intervenue en 2006 est à la fois *organique et fonctionnel* : il vise à simplifier et alléger la fonction de contrôle en substituant aux deux fonctions de contrôle actuelles - l'une au titre du contrôle des engagements (effectuée par l'ex-CED) et l'autre au titre du contrôle effectué par le comptable lors du paiement - une fonction *unifiée* de contrôle. Cette orientation correspond à tous les benchmarks actuels en matière de contrôle interne en visant la suppression des redondances des contrôles, la réduction des délais de

⁵⁸ À noter que dans certains pays ces contrôles sont effectués par l'ordonnateur lui-même grâce à un système informatique qui le relie au centre des impôts gérant le dossier fiscal de l'entreprise.

contrôle, la simplification vis-à-vis des entités contrôlées grâce à l'existence d'un interlocuteur unique, les économies d'échelle et la mise à profit de la sécurité apportée par l'informatique.

132. La réalisation de l'objectif d'un contrôle *unique* à terme plaiderait en faveur d'un contrôle au stade du paiement autour du bloc de responsabilité de la *fonction de caissier des comptes* (indispensable à toute fonction de contrôle quelles que soient sa nature et son étendue), voire de quelques autres tâches de contrôle en nombre limité (touchant les actes d'engagement ou d'ordonnancement). Une orientation logique de cette réforme serait donc de transférer à l'ordonnateur la responsabilité de toutes les autres tâches de vérification et de contrôle qui jusqu'ici étaient exercées, soit au titre du contrôle des engagements par l'ex-CED, soit au titre du contrôle des paiements par le comptable (ce dernier conservant en propre sa fonction de contrôle de caisse).

133. Il s'agit là cependant d'un objectif à *terme* qui demande l'aménagement d'une période transitoire avec maintien d'un contrôle aux deux stades de la dépense, celui de l'engagement (contrôle de l'acte d'engagement) et celui du paiement (contrôle de l'acte d'ordonnancement et contrôle du paiement afférent à la fonction de caisse).

Quelles sont les tâches de contrôle et de vérification qui devraient continuer de faire partie à terme d'un contrôle unifié de la TGR

• *Les tâches de contrôle et de vérification dont le rattachement à la fonction de contrôle unifié de la TGR est peu discutable sont celles qui font partie de la fonction de caisse du comptable :*

- *l'exactitude des chèques ou virements émis par le comptable,*
- *le suivi des paiements,*
- *le caractère libératoire de la créance,*
- *la gestion des oppositions au paiement. ...*

• *Les tâches de contrôle et de vérification dont le rattachement à la fonction de contrôle doit faire l'objet d'une réflexion approfondie sont :*

- ***l'imputation des crédits** dès lors qu'elle impacte directement la qualité des comptabilités à produire⁵⁹, lesquelles incombent in fine au seul comptable. L'assurance de la bonne imputation par les seuls ordonnateurs reste discutable,*

- *la **disponibilité des crédits** qui requiert un rapprochement des crédits d'engagement et des crédits d'ordonnancement lesquels ne correspondent pas nécessairement dans le temps. GID devrait permettre très rapidement une sécurisation appréciable permettant de transférer cette tâche à l'ordonnateur,*

- *la **régularité financière**⁶⁰ des actes d'engagement, notamment des marchés publics qui touche non seulement la régularité de la dépense mais aussi le caractère économique de la dépense (concurrence, transparence, productivité, ...),*

⁵⁹ La globalisation des crédits simplifie l'imputation *budgétaire* de la dépense par l'ordonnateur, mais l'imputation *comptable* doit continuer à s'exercer à un niveau très fin, sauf à perdre en fiabilité du reporting ce qui ne saurait être l'objectif recherché.

⁶⁰ La régularité des actes budgétaires peut s'apprécier soit au regard de la légalité d'ensemble de l'acte (régularité juridique de l'acte sous-jacent), soit au regard de la seule régularité de l'acte budgétaire (régularité financière). Lorsque le contrôle porte sur le premier et le second type de régularité, la charge du contrôle peut être considérablement alourdie.

- la **vérification des calculs-factures** dès lors qu'elle conditionne le montant exact de la dépense. Il s'agit d'une tâche matérielle qui est certes effectuée normalement par l'ordonnateur mais qui, comme dans toute entreprise privée, nécessite une contre vérification par un service facturier spécialisé. Aussi paraîtrait-il normal de la rattacher aussi à la fonction de contrôle,

- la **vérification des pièces justificatives** dont la normalisation devrait répondre aux exigences de chaque stade de la dépense en vue d'une seule vérification in fine par le comptable. Ce point reste à trancher en lien avec la question de la vérification des calculs-factures qui sont des tâches indissociables très proches.

• Les tâches dont le rattachement en totalité à la fonction de l'ordonnateur est peu discutable, notamment dans la perspective d'une fiabilisation plus grande des circuits de la dépense avec la mise en place de GID ou de la fusion de l'ex-CED et de la TGR, sont :

- la qualité de l'ordonnateur
- l'existence du visa préalable du contrôle à l'engagement⁶¹
- la justification du service fait
- la règle de prescription et de déchéance de la créance
- la régularité de la dépense (hors marchés)
- la vérification des pièces justificatives (?).

134. L'objectif à terme de cette réforme semble donc être un contrôle unifié et unique au stade du paiement qui englobe les tâches de contrôle de caisse indispensables à la bonne marche des paiements et quelques autres tâches dont le contenu et l'étendue restent à définir. Dans le cadre d'un régime transitoire, le contrôle devrait rester double au stade des engagements et des paiements. C'est dans cette voie que les autorités marocaines semblent s'engager.

III. Trois conditions préalables sont posées à la poursuite de la réforme du contrôle par les autorités marocaines qui rejoignent assez bien les exigences du benchmarking international en cette matière.

135. Une réforme d'une telle envergure doit être envisagée en ménageant une application progressive et sous réserve de garantir certaines conditions préalables. Cette démarche est celle adoptée jusque-là par les autorités de même que celle envisagée pour la poursuite de la réforme.

Quelles sont les trois conditions préalables à la réforme du contrôle

1. La réforme ne doit conduire à **aucune perte globale de fiabilité** du système de la dépense, les charges de contrôle allégées devant être compensées par un accroissement de l'autocontrôle des ordonnateurs principalement.

2. La réforme doit être **appliquée progressivement** conduisant à un allègement par paliers du contrôle.

3. La réforme doit être **relayée** par les deux autres réformes du **déploiement du projet GID** et l'**amélioration** des procédures **d'audit interne** qui devraient à terme prendre le pas sur le contrôle classique a priori.

⁶¹ La fusion TGR-ex-CED rend ce contrôle par le comptable inutile puisqu'il s'agit désormais du même service.

III-1. La première condition préalable consiste, pour les ordonnateurs, à compenser l'allègement du contrôle a priori en satisfaisant aux exigences d'une procédure dite de « certification des ordonnateurs »...

136. La réforme du contrôle va se traduire globalement par un accroissement de la responsabilité de l'ordonnateur qui va devoir désormais effectuer des tâches d'autocontrôle qui jusque-là étaient assurées par un tiers (le contrôleur et/ou le comptable). Or il est clair que tous les ordonnateurs centraux ou sous-ordonnateurs déconcentrés ne bénéficient pas des mêmes capacités, soit techniques, soit humaines en cette matière. Cette disparité de situation a déjà été évoquée au sujet de la réforme budgétaire et de la déconcentration (voir parties I et II ci-dessus). La réforme du contrôle ne pourrait donc être mise en œuvre sans une évaluation préalable de la capacité des ordonnateurs afin de classer, répertorier et documenter les capacités des ordonnateurs ministériels et locaux selon une grille objective.

137. Cet exercice indispensable, qui a pris le nom de *certification des ordonnateurs*, a été initié au deuxième semestre 2006 sous la conduite du corps d'audit interne interministériel, l'Inspection générale des finances (IGF), agissant pour le compte du Ministère des Finances. Il doit être généralisé en 2007. La grille d'évaluation des capacités comprend cinq thèmes généraux qui correspondent au champ des tâches exigées et qui débordent la seule capacité de gestion budgétaire, tant il est vrai que la capacité des ordonnateurs s'apprécie globalement en fonction d'aptitudes pluridisciplinaires qui concourent à la bonne maîtrise du processus de la dépense publique.

Quels sont les cinq axes de compétences principaux qui servent de référence pour la certification des ordonnateurs par l'IGF

- 1. La capacité organisationnelle*
- 2. La capacité de gestion financière*
- 3. La capacité d'exécution de la dépense*
- 4. La capacité de contrôle interne*
- 5. La capacité de gestion de l'information*

...qui doit conduire à un classement des ordonnateurs en trois niveaux...

138. Les résultats de cette certification doivent conduire à classer les ordonnateurs en trois grandes catégories, dont la première n'équivaut pas à un niveau de certification.

Quels sont les trois niveaux où les ordonnateurs seront « certifiés »

- Le premier niveau élémentaire, en réalité le plus faible en termes de capacités et qui exige donc la plus extrême prudence en matière de transfert de responsabilité de tâches de contrôle et de vérification, ne donne pas lieu à certification proprement dite.*
- Deux autres niveaux (maîtrise et performance), ce dernier niveau correspondant semble-t-il à celui requis pour une application immédiate d'un stade avancé d'allègement de contrôle.*

139. Il serait souhaitable que les deux niveaux de certification soient conçus de telle sorte que des passerelles existent entre eux et ce, afin de faciliter le passage de l'un à l'autre et la progressivité

des allègements. De même, le processus de classement devrait prévoir deux types de constat, l'un avec des mesures applicables immédiatement, l'autre avec des points à mettre en œuvre dans des délais prescrits.

...selon une méthodologie dans l'ensemble acceptable sous réserve de deux améliorations à apporter et d'une question délicate restant à trancher.

140. La méthodologie retenue pour cette certification est dans l'ensemble conforme aux bonnes pratiques internationales et devrait répondre aux objectifs qui lui ont été assignés de garantir la possibilité d'alléger le contrôle. On pourrait certes arguer de la qualité d'auditeur interministériel de l'IGF pour discuter de son autorité à certifier les ordonnateurs et soulever l'hypothèse d'un possible conflit d'intérêt mais le fait que cet exercice soit réalisé pour le compte du Ministère des Finances devrait suffire à écarter une telle hypothèse. Il reste que l'IGF se doit d'éviter toute implication qui ne permettrait pas de séparer ces deux fonctions.

141. À ce titre, il apparaît que la procédure de certification, qui a fait l'objet d'une lettre du Ministère des Finances à tous les ministères dans le courant du dernier semestre 2006 pour leur annoncer la procédure, devait être complétée par quelques éléments complémentaires touchant la transparence et l'objectivité de la procédure.

Quelles sont les insuffisances décelées dans la procédure de certification des ordonnateurs

• Insuffisance de transparence de la procédure.

La description de la procédure de certification et des suites de cette certification doit être mieux précisée afin que l'exercice se déroule dans une complète transparence et meilleure prévisibilité pour les ministères. Dès lors en effet que le classement de l'ordonnateur dans une catégorie va déterminer le mode de contrôle auquel il sera soumis, il est nécessaire que ce dernier soit parfaitement informé des « règles du jeu » afin d'éviter toute contestation ultérieure qui pourrait rejaillir sur la qualité de l'engagement du ministère dans la nouvelle procédure de contrôle.

• Insuffisance d'objectivité des critères de sélection.

Les cinq thèmes sélectionnés comme critères de capacité manquent de base objective et notamment les performances de l'ordonnateur doivent être mieux appréciées en ayant recours à des indicateurs physiques connus à l'avance. Il est donc recommandé d'insérer dans le dispositif d'évaluation une série d'indicateurs physiques, pour les cinq thèmes mais en priorité pour les thèmes directement liées aux capacités budgétaires et comptables des services.

142. Il importe aussi de savoir dans quelle mesure la certification devrait être *partielle* ou *globale*. Dans un cas, la procédure devrait toucher tous les ordonnateurs et sous-ordonnateurs au sein des ministères (plus de 2.000 au total) et exigerait des moyens humains très importants, sans doute au-delà des capacités de la seule Inspection générale des finances qui devrait alors envisager des moyens complémentaires (sous-traitance) et/ou un étalement dans le temps (au-delà de 2007) de la procédure. Il conviendrait aussi de prendre toute la mesure des conséquences d'une certification non homogène, au sein d'un ministère, de ses différents sous-ordonnateurs⁶². Dans l'autre cas, la certification revêtirait un caractère plus axé sur le ministère, pris dans son ensemble, que sur chacun de ses sous-ordonnateurs, pris chacun séparément. Il semble qu'il serait alors plus approprié de parler de « qualification » d'un ministère. Le ministère serait alors classé à

⁶² Les postes moins bien certifiés que d'autres au sein d'un même ministère pourraient devenir plus difficiles à pourvoir que ceux mieux certifiés.

un des deux niveaux en fonction d'une moyenne de qualification de ses sous-ordonnateurs faisant appel à l'échantillonnage. Dans ce dernier cas, l'ampleur des travaux à la charge de l'Inspection serait sans doute plus en rapport avec ses moyens actuels et son calendrier, mais il est vrai au prix d'un amoindrissement de la notion de certification. Cette question doit être tranchée en prenant en compte toutes ses incidences.

...et dont l'objectif principal est d'adapter la nature du contrôle auquel l'ordonnateur sera soumis en fonction de ses capacités.

143. À l'issue de cette certification des ordonnateurs, la TGR sera en mesure d'appliquer à chaque ministère un type de contrôle adapté à sa capacité et ce, sur des bases objectives et sans devoir négocier cette procédure avec les ministères, source de conflit potentiel. La décision de la TGR quant à la procédure retenue devrait ainsi être une *compétence liée* et vaudrait pour le classement lors de la *première entrée* dans le nouveau système de contrôle. En revanche, la TGR devrait pouvoir décider de relever (ou dégrader) le niveau de l'ordonnateur par la suite en fonction des résultats obtenus pendant une première période probatoire et ainsi lui appliquer une forme de contrôle plus allégé (ou moins) si ses capacités se sont améliorées (dégradées). Pour plus de souplesse et d'efficacité de la procédure, l'évaluation des nouvelles capacités de l'ordonnateur devrait alors résulter directement du système d'évolution du contrôle lui-même (voir ci-dessous) plutôt que de se référer de nouveau au mode initial de certification par l'IGF. Ceci irait d'ailleurs directement dans le sens des nouvelles formes de contrôle que les autorités envisagent pendant une période transitoire.

III-2. La deuxième condition préalable consiste en la mise sur pied de formes de contrôle adaptées aux capacités des ordonnateurs et évolutives dans le temps...

144. De l'avis commun, un certain nombre de ministères ou d'ordonnateurs déconcentrés devront, compte tenu de leur classement probable au bas de l'échelle de la grille de certification, conserver une forme de contrôle proche de celle existant actuellement et la plupart d'ailleurs des ministères à faibles capacités le demandent, dès lors que le contrôle *a priori* constitue pour eux, dans un contexte de responsabilisation juridique et financière très développé, une sécurité appréciable. Par contre, quelques autres ministères de meilleures capacités seront classés vraisemblablement vers le haut de l'échelle d'évaluation et pourront bénéficier très rapidement d'une première forme de contrôle allégé.

145. Il apparaît dès à présent que pour les ordonnateurs non certifiés (niveaux de base), il importera de maintenir un contrôle inchangé, expurgé de ses éventuelles redondances. Par contre pour ceux classés au niveau supérieur (niveaux 1 et 2), il serait par contre envisageable d'appliquer un contrôle d'autant plus allégé que leur classement dans la grille sera élevé.

...en privilégiant un régime dit de « contrôle modulé » de la dépense basé sur le principe d'une approche par le risque...

146. Ce contrôle allégé graduellement en fonction de la capacité des ordonnateurs devrait, dans une période transitoire, continuer à s'appliquer aux deux stades de la dépense, mais devrait aussi pouvoir dans un avenir plus ou moins rapproché pour les ministères classés au niveau 2 ne plus s'appliquer progressivement qu'au seul stade du paiement comme cela a été décrit plus haut (voir II). Ce type de contrôle, basé sur une *approche par le risque*, recèle en effet une grande réserve de flexibilité qui permet de moduler de façon importante l'étendue, la nature et la périodicité des contrôles. De ce fait, la conception même du système doit permettre de gérer le passage des ordonnateurs du niveau 1 au niveau 2 par le jeu du caractère évolutif du système de contrôle lui-

même. Les autorités marocaines ont nommé ce type de contrôle « contrôle modulé de la dépense » : cette dénomination désigne en fait un contrôle variable ou modulable dans son étendue et dans le temps en fonction de la capacité de l'ordonnateur. Plus la capacité est élevée, plus le contrôle repose en fait sur les capacités d'autocontrôle de l'ordonnateur.

Quels sont les principes essentiels du « contrôle modulé de la dépense » dans le système marocain

•Le contrôle a priori traditionnel au Maroc répartissait les tâches de vérification et contrôle entre les contrôleurs (ex-CGED) et les comptables selon une méthode déterminée de façon rigide.

•L'objectif principal du contrôle « modulé » est de contrôler le minimum d'actes de gestion correspondant au montant maximum de dépense totale d'un ministère dans le cadre d'une approche basée sur le risque.

•Le contrôle « modulé » vise une plus grande flexibilité du contrôle en adaptant son étendue et sa nature en fonction des niveaux de certification des ordonnateurs (trois niveaux dont deux certifiés).

•Le passage à un niveau de capacité supérieure s'organise autour de l'évolution de la liste des contrôles restant à effectuer, plus cette liste est réduite, plus le ministère voit son contrôle allégé.

•Le bloc du contrôle « modulé » doit comprendre les éléments suivants :

-tâches obligatoires : caractère libératoire de la créance et tâches de caissier au stade du paiement dans tous les cas,

-tâches modulables : régularité de la dépense (marchés, personnels, subventions,...) plus ou moins étendue selon le degré de hiérarchisation du contrôle, pièces justificatives, exactitude des calculs-factures. La répartition entre les tâches à contrôler au stade de l'engagement ou du paiement doit alors être explicitée clairement par avance.

147. Une des difficultés conceptuelles de ce type de contrôle est de classer les tâches de vérification et de contrôle devant rester à la TGR en fonction du niveau de l'ordonnateur (1 ou 2), ce qui revient en fait à établir un ordre de priorité entre ces tâches, certaines d'entre elles devant être supprimées, d'autres maintenues en fonction du niveau de contrôle. De ce point de vue, le contrôle de divers aspects des marchés publics devraient être considérés comme prioritaires compte tenu de leur enjeu et risque. D'autres aspects de la dépense doivent être envisagés dans la perspective de la plus grande sécurisation attendue de GID (disponibilités des crédits par exemple).

...qui doit être coordonné avec la mise en jeu des responsabilités des acteurs de la dépense au niveau du contrôle a posteriori,...

148. Les décrets qui détermineront la nature et l'étendue des contrôles et des responsabilités de chaque acteur de la dépense, notamment celles de l'ordonnateur et du comptable, devront être coordonnés avec le Code des juridictions financières appliqué par la Cour des comptes soit pour le contrôle juridictionnel (responsabilité pécuniaire du comptable), soit pour l'ordonnateur

(responsabilité du contrôle de gestion). Ce point sera analysé plus en détail ci-après dans la partie relative à la Cour des comptes.

...dont la mise en œuvre suppose l'établissement d'une procédure informatique de sélection des dépenses à contrôler,...

149. La mise en œuvre du contrôle « modulé » de la dépense suppose une procédure informatisée en amont de tri automatique des opérations destinées à être contrôlées selon le niveau de certification des ordonnateurs, dès lors que ce dernier déterminera la nature et l'étendue du contrôle. Ceci suppose de reconnaître la nature des actes de dépenses et des marchés (études, travaux, bons de commande) dès le stade de l'engagement dans la mesure où les procédures de contrôle varient en fonction des actes. Ceci suppose aussi de reconnaître les seuils de contrôle qui déterminent des natures de contrôle différentes. Bien que simple en apparence, la mise en œuvre pratique d'un contrôle « modulé » en fonction de critères cumulatifs (niveau de certification, nature des actes, seuils) demande une attention particulière et ne peut en aucune manière être traitée accessoirement au regard du système d'informatisation de la dépense GID.

150. Ces modalités pratiques montrent aussi la difficulté supplémentaire qui pourrait être occasionnée par l'existence, au sein d'un même ministère, d'ordonnateurs de niveaux de certification différents (voir ci-dessus). Chaque ordonnateur se verrait alors appliqué, pour un même type de dépense, voire un même programme géré au plan national, un type de contrôle plus ou moins allégé, ce qui ne faciliterait pas la standardisation des tâches de contrôle, ni leur allègement au niveau global.

151. La mise en place d'un tel système pourrait aussi prendre en compte la mise en paiement immédiat des dépenses en dessous d'un certain seuil, si ces dernières devaient être dispensées de contrôle. Une procédure apparentée à celle des dépenses payées sans ordonnancement devrait être alors mise en place.

... en tenant compte des contraintes liées aux marchés publics...

152. Il est important de relever que la nécessité de continuer à contrôler les dépenses liées aux *marchés publics* semble s'imposer au Maroc, y compris pour les ministères qui seront classés aux niveaux supérieurs en termes de capacités, au moins un certain temps. Le contrôle « modulé » permet là encore de moduler l'étendue et la nature de ce contrôle en fonction de la capacité de l'ordonnateur. Ainsi par exemple, si les contrats initiaux semblent devoir continuer pendant un certain temps (voir ci-dessous) à être contrôlés en amont de la dépense du fait notamment de l'importance du respect des règles de concurrence, en revanche les paiements qui normalement sont tous contrôlés par le comptable devraient pouvoir être soumis à un contrôle plus espacé en privilégiant par exemple le premier paiement et le dernier et en ne contrôlant plus les paiements intermédiaires.

153. Le contrôle des marchés publics, à la fois au plan juridique, économique et budgétaire, est un enjeu important pour la transparence et l'efficacité de la dépense publique. Il figure en bonne place dans la liste des préoccupations des autorités. La fusion de la TGR et de l'ex-CED préservera la compétence développée par l'ex-CED en matière de marchés publics. Cet organisme avait en effet contribué à la modernisation de la réglementation des marchés et comportait en son sein des compétences humaines et techniques qui ont été maintenues au sein de la TGR.

...en vue de donner in fine à cette réforme le caractère positif et réaliste recherché par les autorités marocaines...

154. C'est dans cette voie que les autorités souhaitent engager les ministères dotés de bonnes capacités. Une telle évolution est réaliste et évite le risque d'une suppression brutale du contrôle pour la fiabilité d'ensemble du circuit de la dépense. Les expériences internationales en matière de réformes de contrôle de ce type suggèrent une période transitoire de l'ordre de quelques années, dans tous les cas inférieures à cinq ans, afin de conserver à l'objectif final du contrôle unique une perspective tangible et incitative. Des ministères tels que l'Équipement ou la Santé, pionniers en matière de réforme budgétaire, devraient pouvoir parvenir à un stade avancé d'allègement du contrôle en moins de trois ans.

...et qui ne pourra donner sa pleine mesure sans un vaste effort de formation.

155. La mise en place d'un contrôle « modulé » est une réforme complexe qui requiert des références au benchmark international et nécessite une assistance technique⁶³. De plus, la réforme ne peut être envisagée sans la lier à un effort très important de formation, de perfectionnement et de renforcement des capacités des ordonnateurs et surtout des sous-ordonnateurs. Cet effort, qui rejoint celui déjà préconisé pour la dynamisation de la déconcentration (voir partie II, paragraphe 56), constitue un thème transversal permanent de l'ensemble des réformes analysées dans le présent rapport et qui justifierait l'élaboration d'un plan de formation à l'échelle nationale. Les actions mises en place en liaison avec l'ISCAE pour la formation de formateurs vont incontestablement dans ce sens, mais il conviendrait de mieux les encadrer par un **schéma directeur interministériel de formation des ordonnateurs** où le Ministère des Finances devrait jouer un rôle majeur.

III-3. La troisième condition préalable consiste à prévoir de relayer l'allègement progressif du contrôle a priori par la mise en place de structures d'audit interne auprès des ministères...

156. Toutes les normes et bonnes pratiques internationales recommandent la mise en place auprès des ministères de structures d'audit interne qui assurent un contrôle périodique des procédures de contrôle interne. Ces structures d'audit sont chargées de vérifier l'existence et d'évaluer le fonctionnement effectif des procédures de contrôle interne (au niveau des organes de contrôle tels que la TGR, mais aussi au niveau des ordonnateurs eux-mêmes) destinées à assurer la régularité de la dépense. Elles sont censées contribuer ainsi à l'amélioration de la fiabilité du circuit de la dépense dans son ensemble en s'assurant que les procédures de contrôle en place donne une assurance raisonnable quant à la détection et correction d'irrégularités tout au long du cycle de la dépense. Elles doivent aussi jouer un rôle décisif dans la mise en place d'une fonction évoluant progressivement du rôle de contrôle à celui de conseil (voir section relative à l'audit interne).

157. Le système de contrôle marocain comprend depuis de nombreuses années des systèmes d'inspection et d'audit. Il a été décrit et évalué par le CFAA de 2003 qui recommandait de moderniser les structures existantes en mettant davantage l'accent sur les fonctions d'audit par rapport aux fonctions traditionnelles d'inspection et de doter ces structures des moyens nécessaires à l'exercice de ces fonctions nouvelles. Plusieurs ministères ont une structure d'inspection (Agriculture, Équipement, Santé, ...), dont aussi le Ministère des Finances pour le fonctionnement des services de la TGR (avec une évolution marquée vers une structure d'audit,

⁶³ Une assistance du bureau d'études ADETEF est en cours.

voir plus loin partie sur la DAI), et l'Inspection générale des finances (IGF), rattachée au Ministère des Finances, mais dotée d'une compétence interministérielle étendue à l'ensemble des services ou autres entités manipulant des deniers publics. Les inspections générales ministérielles (IGM), du fait des réformes multiples qui affectent l'ensemble de la gestion administrative et budgétaire, sont en phase de croissance et doivent progressivement se doter des compétences financières qui leur permettront d'effectuer les tâches d'audit attendues d'elles.

...en charge de la régularité de la dépense mais aussi de son efficacité...

158. Les conditions de mise en œuvre de ces structures d'audit ainsi que les relations qui devront être établies avec l'Inspection générale des finances sont étudiées dans le rapport dans la section consacrée à l'audit interne. À ce stade, il importe d'attester de l'engagement des autorités dans cette voie et de lier cette évolution à celle de l'allègement à terme du contrôle *a priori* classique. Si l'objectif des autorités à terme vise la suppression des contrôles *a priori* pour ne conserver principalement que le seul contrôle de caisse des comptables évoqué plus haut, il importera alors de garantir un fonctionnement pleinement effectif et efficace des unités d'audit interne. Celles-ci seront chargées non plus seulement de l'audit des structures de contrôle, mais aussi du contrôle de la performance de la dépense, performance qui est censée être désormais encadrée par toute une série d'objectifs et d'indicateurs de résultats au niveau du vote du budget. De même, l'audit *a posteriori* des marchés publics par ces inspections, qui s'opère aujourd'hui dans des conditions variables selon les ministères, devra être renforcé (voir partie IX sur l'audit interne ci-après).

Plan d'actions recommandé

Mettre en place un contrôle sélectif et graduel (dit contrôle « modulé ») en fonction des niveaux de qualification des ordonnateurs.

Distinguer, au sein de la fonction de contrôle, les tâches de vérification qui sont afférentes aux fonctions de caisse des comptables – qui ont vocation à rester inchangées quelle que soit l'évolution du contrôle - et les tâches de vérification ayant trait aux fonctions de contrôle des engagements et des ordonnancements - qui ont vocation à être allégées en fonction de la capacité des ordonnateurs mais aussi en fonction des garanties nouvelles que le système GID apportera en termes de fiabilité et sécurisation de la dépense.

Tenir compte de la nécessité de maintenir un contrôle des marchés publics tout en recherchant un allègement des contrôles pour les marchés les moins importants ou présentant moins de risques.

Intégrer dans GID les modules informatiques nécessaires à la mise en œuvre du « contrôle modulé de la dépense ».

Mettre en place une procédure de « certification » ou qualification des ordonnateurs en introduisant plus de transparence dans la procédure applicable et en faisant appel à des critères de sélection assortis d'indicateurs physiques.

Tenir compte dans la procédure de certification du niveau des moyens humains et techniques de l'IGF à assumer cette tâche au cours de l'année 2007 et orienter le choix entre une certification globale ou partielle en conséquence.

Engager une démarche visant les conditions de mise en place d'un véritable schéma directeur interministériel de renforcement des capacités des ordonnateurs (centraux) et sous-ordonnateurs (déconcentrés). *(Voir aussi recommandation similaire pour la réforme de la déconcentration.)*

Assurer le développement d'unités d'audit interne dans les ministères en contrepartie de l'allègement du contrôle afin de maintenir une assurance raisonnable sur la fiabilité du système de la dépense tant en termes de régularité que de performance (lien avec partie IX sur les IGM).

PARTIE VI : L'ÉVOLUTION DES CONDITIONS D'EFFICACITÉ ET DES DÉLAIS D'EXÉCUTION DE LA DÉPENSE

Résumé des conclusions du CFAA de 2003 (extrait)

Les *lourdeurs du système* se rencontrent, à des degrés divers, à tous les stades successifs du circuit de la dépense, mais il semble que les points les plus délicats se concentrent principalement en *phase administrative* de la dépense.

Principales recommandations du CFAA de 2003.

Appliquer les textes en vigueur (et à venir) relatifs aux intérêts moratoires lorsque les retards de paiement sont imputables à un défaut de diligence du comptable dûment constaté sur la base de tableaux de bord de suivi à mettre en place.

Étudier les conditions dans lesquelles les ordonnateurs pourraient être soumis eux-mêmes à un régime d'intérêts moratoires pour retards d'ordonnancement et les conditions d'une contractualisation des délais notamment dans le cadre de la mise en place du système GID censé permettre une mutualisation de l'information de nature à améliorer les délais de paiement.

Remarques préliminaires

Les conditions d'exécution de la dépense analysées dans le CFAA de 2003 étaient caractérisées par une bonne fiabilité mais une lenteur encore trop importante qui concernait tous les stades du circuit de la dépense depuis la mise à disposition des crédits jusqu'au paiement. Toutefois, des délais anormalement longs étaient observés au stade de l'ordonnancement.

Le présent rapport se propose d'analyser l'évolution depuis 2003, en prenant en compte notamment les mesures réglementaires intervenues pour accélérer les procédures ainsi que l'informatisation croissante du parc de la TGR.

I. L'efficacité du circuit comptable de la dépense sera accrue par son informatisation et son intégration future au sein du projet GID....

159. Le circuit comptable de la dépense, décrit en détail dans le CFAA de 2003, est en pleine mutation du fait de l'accélération de son informatisation depuis quelques années et des projets d'intégration au sein du projet GID. Son efficacité se mesure notamment à sa capacité à opérer les dépenses rapidement et avec fiabilité de même qu'à produire des documents de reporting *budgétaire et comptable* en temps voulu et avec un degré de précision suffisant. Comme décrit à la section IV consacrée à GID, la *plateforme d'échange* ouvre, pour la période séparant la mise en œuvre définitive de GID, des perspectives d'amélioration des procédures très intéressantes.

Notamment le portail d'accès à l'Internet accessible désormais aux ministères non encore dotés de liaisons informatiques suffisantes est un outil de première utilité qui leur permet de saisir directement leurs dépenses dans le système d'information de la dépense du Trésor et d'éviter toutes les manipulations semi-manuelles actuelles (transfert de papiers, transfert de disquette, courrier postal).

...mais deux mesures pourraient déjà être envisagées en utilisant mieux le portail du Trésor mis récemment en place.

160. Deux orientations en ce sens devraient être privilégiées par les autorités très rapidement. Il s'agit en premier lieu de l'accélération de la procédure de *délégation de crédits* et en second lieu de *l'édition automatisée d'états de reporting* budgétaire (comptabilité auxiliaire de la dépense) plus complet qu'aujourd'hui.

161. La procédure des délégations de crédits continue à être appliquée aujourd'hui à la fois aux crédits « déconcentrés » mais non régionalisés dans le budget voté et aux crédits déjà régionalisés dans le budget. Cette procédure pourrait être accélérée, au moins dans le second cas, par une préparation des délégations en fin d'année précédente de sorte que ces délégations puissent être mises en œuvre dès le tout début de l'année suivante. Cette mesure a déjà été analysée plus haut (voir partie II sur la déconcentration). Mais dans l'un comme l'autre cas, l'accès au portail du Trésor pourrait être étendu⁶⁴ à tous les ordonnateurs centraux et sous-ordonnateurs locaux ainsi qu'aux comptables assignataires (chargés également du CED) afin de leur permettre de transmettre ou valider les engagements et ordonnancements des délégations de dépenses directement dans leurs comptabilités administratives respectives. Aujourd'hui nombre de ces informations font l'objet de transmissions sur papier par courrier postal, ce qui occasionne de nombreux retards et imperfections⁶⁵. Simultanément, la comptabilité (auxiliaire) du comptable pourrait être renseignée des mêmes informations, de sorte que les délégations de crédits seraient validées instantanément tout au long de la chaîne de la dépense et permettraient une mise en œuvre plus rapide des dépenses déconcentrées (gain estimé à plusieurs semaines).

162. Dans le même sens, l'édition automatique d'états de reporting normalisés pourrait être réalisée grâce au portail ; les utilisateurs (ordonnateurs délégataires, sous-ordonnateurs, comptables concernés) seraient en mesure d'entrer toutes leurs informations sur la dépense en vue de l'édition de situations d'exécution budgétaire détaillées ou agrégées. D'autres utilisateurs, comme les Préfets, pourraient être reliés au portail pour bénéficier d'un reporting sur l'exécution budgétaire dans leur circonscription, information qui leur est très difficile d'accès aujourd'hui.

163. Le risque lié à l'ouverture de cette facilité nouvelle ouverte par le portail à tous les ordonnateurs est inhérent à son succès : il pourrait inciter les ordonnateurs à organiser, chacun de leur côté, leur propre système d'information en amont de telle sorte qu'il déverse automatiquement les seules informations nécessaires actuellement au Trésor. Ceci pourrait compromettre le succès final de GID qui repose précisément sur une standardisation maximum des procédures de chaque acteur du circuit de la dépense en vue de leur parfaite mutualisation (voir section GID ci-dessus). Par ailleurs, les besoins comptables en bout de chaîne – tout comme les besoins liés à des modifications organisationnelles comme l'introduction du contrôle

⁶⁴ Le volume des opérations ne semble pas important au point de compromettre cette innovation.

⁶⁵ Les délégations de crédits n'interviennent généralement pas avant le mois de mars et il arrive encore parfois que le sous-ordonnateur reçoive sa délégation de crédits alors même que celle-ci n'est pas encore arrivée dans les écritures du contrôleur ou du comptable qui refuse alors le visa ou le paiement de la dépense.

« modulé » – évoluent et peuvent conduire à compléter la structure des informations à transmettre⁶⁶ au comptable.

II. La réduction des lenteurs qui affectent encore la dépense passe désormais principalement par la réduction des délais au niveau de la phase administrative des ordonnateurs ...

164. Les lenteurs du circuit de la dépense concernent désormais principalement la phase des ordonnateurs et c'est à leur niveau que l'effort doit être porté pour améliorer la situation. Le CFAA de 2003 avait analysé ces délais dans l'exécution de la dépense et avait conduit à incriminer les trois acteurs de la dépense (ordonnateur, contrôleur et comptable). Cette situation n'est plus vraie aujourd'hui car les délais relatifs au contrôle et au paiement ont été notablement réduits. Le délai annuel moyen de visa par le contrôle et de paiement a été abaissé de façon significative et s'établit aujourd'hui vraisemblablement à une moyenne de l'ordre d'une dizaine de jours, ce qui est dû en grande partie à la fusion de l'ex-CED et de la TGR ainsi qu'à des mesures plus spécifiques (voir ci-après). Ce délai reste toutefois anormalement long en début et fin d'année (supérieur à un mois), du fait des « pics » de dépenses de fin de gestion qui n'ont pas pu être réalisées en cours d'année et qui sont encore écoulées au début de l'année suivante ou en fin d'année. Mais il s'agit pour la phase du paiement d'un effet classique d'encombrement plus que d'un défaut de processus, dès lors que ce défaut incombe principalement aux ordonnateurs qui ne parviennent pas à « lisser » suffisamment leurs dépenses tout au long de l'année.

165. L'amélioration des délais de paiement propre à la phase de paiement (Trésor) a été engagée avec succès ces dernières années grâce notamment à la généralisation du *paiement par virement bancaire dématérialisé*⁶⁷ (plus rapide et mieux sécurisé). Cette évolution est générale tant à la Trésorerie principale de Rabat que dans les trésoreries régionales. L'amélioration des délais de paiements est aussi imputable à la mise en place d'une réglementation sur le versement d'intérêts moratoires⁶⁸ (mesure recommandée par le CFAA de 2003 et mise en œuvre en 2003 à partir d'un délai supérieur à 90 jours, dont 15 jours pour la phase du paiement proprement dit), bien qu'il soit difficile d'en mesurer l'effet de façon précise.

166. Les délais d'exécution de la dépense par les ordonnateurs concernent les délais d'engagement mais surtout les délais d'ordonnancement après réception de la facture et déclaration de service fait.

- Concernant les délais d'engagement, outre le phénomène des engagements tardifs en fin d'année déjà signalé, on peut indiquer que la fusion du CED au sein de la TGR a conduit à une réduction notable du délai de contrôle de ces engagements.

- Concernant les délais d'ordonnancement, qui sont essentiels dans l'évaluation des délais de l'exécution de la dépense et qui se calculent à partir de la date de certification du service fait (après réception de la facture) jusqu'à l'émission de l'ordonnance de paiement au bénéficiaire du comptable en vue de son paiement effectif, ils constituent toujours la cause majeure des retards

⁶⁶ Introduction d'une nouvelle nomenclature budgétaire, besoin de produire des états statistiques de manière automatique nécessitant le réaménagement du plan comptable, etc.

⁶⁷ Ce qui a demandé un très lourd travail préalable de saisie des Relevés d'Identité Bancaire (RIB).

⁶⁸ Le régime marocain des intérêts moratoires a cette particularité qu'il est appliqué par le comptable automatiquement une fois le délai franchi. Dans beaucoup d'autres pays, ce régime s'applique à la demande des entreprises, lesquelles y recourent en pratique assez peu. Les délais se décomposent en 75 jours pour l'ordonnancement (à partir de la constatation du service fait) et 15 jours pour le paiement (à partir de la réception de l'ordonnancement).

même si une amélioration est intervenue depuis le précédent CFAA de 2003. Ces retards s'observent surtout pour les travaux sur marchés et les fournitures de service. Ils ont trait à toutes les tâches de vérification des calculs sur facture pour le paiement des décomptes⁶⁹. Ils sont importants en cours d'année mais s'observent surtout en fin d'année⁷⁰, suivant en cela le retard des engagements ci-dessus. Les délais d'ordonnancement, pendant cette période, semblent pouvoir atteindre des seuils supérieurs à ceux prévus par le régime des intérêts moratoires, même si une baisse peut être observée de 2004 sur 2005.

167. Il est difficile d'avancer des délais moyens d'ordonnancement, faute de statistiques précises tenues par les ministères et par la TGR. On peut penser qu'en moyenne annuelle ils restent compatibles avec les délais prévus par le régime des intérêts moratoires, déjà assez longs (75 jours à l'intérieur du délai global de 90 jours). Ces délais varient aussi en fonction des ministères. Ainsi, la Direction des routes a contractualisé les délais d'ordonnancement dans une limite globale de 40 jours qui est effectivement tenue. D'autres ministères n'ont pas encore adopté une démarche similaire. La mission du CFAA n'a pu se référer à des études précises sur cette question mais a effectué une rapide étude⁷¹ des délais d'ordonnancement et de paiement à la Trésorerie générale de Rabat ainsi qu'à la Trésorerie régionale de Tanger. Cette rapide étude confirme une longueur encore trop importante des délais d'ordonnancement pour les dossiers d'investissement à la Trésorerie générale de Rabat. En revanche, des délais beaucoup plus courts pour les autres dépenses ont été observés à la Trésorerie de Tanger).

168. Ces lenteurs dans la phase d'ordonnancement des dépenses, qui sont généralement considérées dans toutes les enquêtes de perception du niveau de corruption d'un pays comme un indice défavorable, doivent être très sérieusement prises en compte par les pouvoirs publics car, de ce point de vue, l'informatisation des circuits de la dépense ne devrait pas, en dehors des améliorations générales du circuit⁷², apporter d'amélioration spécifiques au déroulement des tâches de traitement des dossiers de travaux et de calcul des décomptes à payer qui par nature sont peu informatisables. La nécessité de tableaux de bord de suivi de ces délais et d'une contractualisation avec les directions locales pour le décompte des paiements s'impose. Ces mesures étaient déjà recommandées par le CFAA de 2003 et n'ont pas reçu leur pleine application. Un suivi statistique régulier et standardisé s'impose ; lequel sera facilité par la mise en place des procédures informatiques puisque la saisie des dates essentielles en matière de déclenchement des délais de paiement (dates de marché, réception des factures, dates d'envoi des attachements, ...), sera automatisée et les calculs des délais produits en conséquence. De même, les délais réglementaires prévus par le régime des intérêts moratoires devraient être réduits au fur et à mesure de la baisse constatée des délais effectifs.

⁶⁹ Pour les marchés, cette phase de décomptes est dite pratique des « attachements ».

⁷⁰ À titre d'exemple, la Trésorerie principale a reçu dans la seule journée du 20 décembre 2005, un nombre de dossiers d'ordonnancement égal à 7 % du nombre total reçu dans l'année.

⁷¹ Voir en annexe.

⁷² Par exemple, la transmission au comptable des ordonnances émises par l'ordonnateur sera effectuée dans GID par voie dématérialisée (au moins en partie), ce qui permettra d'éviter les délais matériels de transferts de disquettes ou de papier aujourd'hui.

Plan d'actions recommandé

Optimiser l'utilisation de la plate-forme d'échanges de GID et du portail Internet en vue de réduire les délais d'envoi des délégations de crédits déconcentrés et la production des états de reporting budgétaire.

Mettre en place des statistiques et tableaux de bord mensuels sur les délais d'ordonnement par ministère en vue d'identifier les difficultés et de mieux définir les mesures d'amélioration nécessaires, notamment en ayant recours à la contractualisation des délais d'ordonnement entre directions centrales et déconcentrées.

Réduire les délais réglementaires des délais d'ordonnement et de paiement prévus par le régime des intérêts moratoires au fur et à mesure de l'amélioration constatée.

PARTIE VII : LA COMPTABILISATION DES DÉPENSES ET LA RÉFORME EN COURS DU PLAN COMPTABLE DE L'ÉTAT

Résumé des conclusions du CFAA de 2003 (extrait)

La saisie en comptabilité des opérations de dépenses est assez fiable, exhaustive et précise, sauf cas marginaux bien identifiés et la production comptable est d'une assez bonne qualité, même si des améliorations sont encore possibles. Le cadre comptable est de bonne qualité et en cours de modernisation.

Principales recommandations du CFAA de 2003.

- *Mettre en place le nouveau plan comptable de l'État*

Remarques préliminaires

La comptabilisation des dépenses de l'État a été analysée dans le CFAA de 2003. Les procédures n'ont pas fondamentalement changé depuis, mais la progression du taux d'informatisation du parc est censée avoir amélioré les délais de centralisation des données et donc permettre d'obtenir des résultats plus rapides et plus fiables, notamment pour les données en provenance des échelons déconcentrés. Le présent rapport se propose d'évaluer ces évolutions.

Par ailleurs, le CFAA de 2003 avait analysé le projet de nouveau plan comptable censé être appliqué dans le courant de l'année 2004. Le présent rapport se propose là aussi d'analyser le contenu de ce nouveau plan comptable au regard des réformes en cours et l'état d'avancement des travaux pour sa mise en application qui accuse un certain retard.

I. La comptabilisation des dépenses de l'État est actuellement effectuée dans d'assez bonnes conditions de fiabilité...

169. La comptabilisation des données est effectuée grâce à une collecte des informations en provenance des trois acteurs de la dépense : l'ordonnateur, le contrôleur et le comptable. Ces trois acteurs disposent chacun de leurs propres systèmes et applications informatiques dont l'interface, jusqu'à la mise en place de GID, est assurée par échange semi-automatisé (disquettes) ou désormais par échange sur le Portail du Trésor pour les opérateurs non encore suffisamment informatisés. Les échanges concernent les seuls engagements et les ordonnancements⁷³, du fait que les paiements restent du ressort du seul comptable, même si les paiements découlent des ordonnancements eux-mêmes découlant des engagements.

⁷³ Le module intégrant les données sur les engagements est utilisé seulement à la Trésorerie Principale actuellement, mais son déploiement dans les Trésoreries Régionales est en cours.

**Quelles sont les trois sources d'information qui permettent de comptabiliser
les dépenses de l'État**

- L'**ordonnateur** tient une comptabilité empirique des engagements, voire dans certains cas des ordonnancements qu'il a lui-même initiés, mais la qualité de cette comptabilisation dépend beaucoup de la qualité du travail des ordonnateurs. Ces comptabilités sont tenues au niveau central et au niveau déconcentré, les faiblesses se situant principalement au niveau déconcentré.

- Le **contrôleur** (désormais sous l'autorité de la TGR) tient la comptabilité officielle des engagements qu'il a visés et est tenu de fournir tous les 15 de chaque mois un état centralisé de l'ensemble des engagements des comptes du Royaume du mois précédent ; les écarts entre les comptes du Contrôle et ceux de l'ordonnateur doivent être expliqués et sont souvent dus à des écarts de saisie.

- Le **comptable** tient la comptabilité officielle des ordonnancements qu'il a reçus de l'ordonnateur et des paiements qu'il a effectués (application « Dépenses » intégrant deux modules de « marchés » et de « baux »). Elle fournit l'état de la consommation des crédits. L'application « dépenses » est désormais déployée dans toutes les Trésoreries Régionales (progrès par rapport à 2003). Le réseau de la TGR assure la centralisation de l'ensemble des informations.

170. La comptabilisation reste globalement fiable (pas d'erreur) et exhaustive (pas d'oubli, pas de circuit parallèle). Des pointages quotidiens et mensuels sont organisés à la Trésorerie Principale et dans les Trésorerie Régionales pour vérifier la conformité du total des dépenses enregistrées en comptabilité générale dans les comptes généraux (budget général, SEGMA et CST), avec le total des dépenses d'ordonnement acceptées et enregistrées en comptabilité auxiliaire de la dépense.

171. Le principal document comptable permettant l'élaboration des comptes (mensuels et de fin d'année) est la « *balance générale des comptes* » produit par la Trésorerie générale du Royaume. Ce document centralise l'ensemble des comptabilités des comptables du Trésor. Cette balance est produite chaque mois, le 20 ou 25 du mois suivant.

172. La *fiabilité* de cette balance semble bonne notamment du fait de la qualité de l'architecture comptable – même si le plan comptable n'est pas encore en place⁷⁴ – qui offre une bonne articulation entre la comptabilité générale et les comptabilités auxiliaires (dépenses et recettes budgétaires du budget général, des comptes spéciaux du Trésor, des comptes de fonds particuliers, des comptes de correspondants...) et qui permettent des contrôles aisés (remarque déjà formulée en 2003).

⁷⁴ Voir plus loin.

...grâce à une centralisation comptable en voie d'amélioration

173. Le système de centralisation comptable mensuel et annuel est essentiel à la comptabilisation des données de dépenses. De son efficacité dépend la rapidité de production des balances des comptes et les états de reporting qui s'y réfèrent. Le CFAA de 2003 avait signalé des délais de centralisation trop longs. Ceux-ci sont désormais au final de 20 jours pour les comptables centralisateurs nationaux (délais fixés par instruction⁷⁵). L'amélioration de la centralisation passe par l'accroissement de l'informatisation, qui a atteint déjà un degré très élevé⁷⁶, et surtout par sa future intégration au sein du système unifié de GID.

174. La réforme en cours visant l'intégration de la chaîne de la dépense GID devrait à ce titre apporter une contribution définitive à l'amélioration de la centralisation des données comptables (cf. infra). Comme indiqué plus haut, le Portail du Trésor, en permettant aux ordonnateurs de produire leur comptabilité administrative des ordonnancements au plan central et régional, devrait permettre une première amélioration de la centralisation à brève échéance (dès 2007). Le système GID lui-même permettra un saut qualitatif considérable en produisant une comptabilité intégrée aux différents stades de la dépense et en temps réel.

Comment GID améliorera la centralisation des données comptables

• *Actuellement, les comptabilités des trois acteurs de la dépense sont produites séparément et leur interface est réalisée ultérieurement selon un processus de recouplement des écritures plus ou moins long.*

• *GID permettra au comptable de visualiser, au même instant, la situation des engagements et des ordonnances émis par l'ordonnateur, les engagements visés par le contrôleur et enfin, les ordonnances acceptées par lui-même (le comptable). À terme, grâce à la disposition simultanée de ces informations, l'interface complète⁷⁷ pourra être réalisée entre la comptabilité auxiliaire de la dépense (consommation des crédits par imputation budgétaire) et la comptabilité générale de la TGR, avec automatisation de la génération des écritures en comptabilité générale (prise en charge budgétaire des dépenses, contrepartie en restes à payer, ou en régularisation des comptes mouvementés en cas de décaissement avant ordonnancement – paye, remboursement de la dette, régies ; suivi des restes à payer⁷⁸ et lien avec la comptabilité générale).*

⁷⁵ Note de la TGR aux comptables du 13 avril 2006 prévoyant un transfert :

- des informations statistiques dans les sept jours après la fin du mois pour les comptables de base et 15 jours pour les comptables à compétence nationale,
- des données comptables dans les 10 jours après la fin du mois pour les comptables de base et 20 jours pour les comptables à compétence nationale.

⁷⁶ Tous les comptables sont informatisés et la centralisation mensuelle (statistique ou comptable) est réalisée par disquette ou par fil, cette dernière technique étant en voie de généralisation. Une note de la TGR du 13 janvier 2006 demande aux comptables d'abandonner progressivement la tenue des registres manuels, et au plus tard, le 30 juin 2006.

⁷⁷ Interface déjà réalisée à la Trésorerie Principale de Rabat, la prise en charge des ordonnances dans l'application « dépenses » générant automatiquement l'écriture comptable en comptabilité générale, mais non encore réalisée dans les trésoreries régionales.

⁷⁸ Il n'existe pas aujourd'hui de véritable prise en charge des ordonnances (dès leur réception) par le comptable; les ordonnances ne sont en effet comptabilisées qu'au stade de leur paiement effectif (*system du cash basis*), si bien qu'il n'existe pas de restes à payer (absence de droits constatés) hormis les restes à payer en numéraire et les virements rejetés à réimputer. Il existe cependant une prise en charge extra-comptable des ordonnances de paiement reçues qui permet la traçabilité de la dépense.

..mais qui demanderait toutefois à être assortie d'une gestion de la trésorerie quotidienne et non plus mensuelle.

175. La gestion technique de la trésorerie (numéraire, disponibilités à la Banque Centrale – Bank Al Magrib - et dans le réseau PTT) a été analysée dans le CFAA de 2003 et ne soulevait pas de difficulté particulière du fait de l'absence de rareté de la ressource et de l'accès généralisé au marché financier. Il s'ensuit que les dépenses sont généralement payées, après leur prise en charge par les comptes publics (quelques jours de délai), dans les 48 heures par virements dématérialisés (au guichet unique de compensation de Casablanca)⁷⁹. Les approvisionnements de numéraire auprès de la Banque Centrale ou entre comptes publics se déroulent sans difficulté.

176. Toutefois, l'information dont dispose la TGR sur sa trésorerie disponible quotidiennement à la Banque Centrale est fournie par cette dernière, qui lui communique au jour le jour le relevé bancaire de ses opérations. La TGR n'est pas en mesure de confronter ses écritures à cette situation au quotidien puisque la centralisation de sa comptabilité est organisée mensuellement. De la même façon, elle ignore au jour le jour le niveau de ses disponibilités en numéraire dans le réseau du Trésor ou les fonds disponibles dans le réseau PTT.

177. Il s'agit là d'une carence notable, au sein d'un réseau par ailleurs performant et en pleine mutation, qui appellerait un effort de modernisation de la centralisation comptable quotidienne des opérations de trésorerie sur les différents types de disponibilités (numéraires, fonds à la Banque Centrale et dans le réseau PTT). A cet égard, il est à noter que des efforts sont en cours à la TGR pour réduire le décalage entre les versements et la situation des disponibilités dans le réseau PTT. Par ailleurs, la loi de finances 2007 (art 8) a prévu une disposition permettant d'éviter l'existence à nouveau de disponibilités du Trésor auprès des receveurs de la Banque centrale, ce qui constitue un point positif⁸⁰

Plan d'actions recommandé

Mettre en œuvre des tableaux de bords et statistiques sur les délais d'ordonnancement et de paiements dans les ministères (recommandation du CFAA de 2003 non appliquée)

Contractualiser les délais d'ordonnancement au sein des ministères entre les directions centrales et déconcentrées.

Optimiser la gestion de la trésorerie de l'État grâce à une centralisation comptable des opérations de trésorerie quotidienne.

⁷⁹ Auparavant, les virements papiers demandaient une quinzaine de jours.

⁸⁰ Les opérations d'émission-paiement et celles de retrait-dépôt à la Banque centrale au titre des services de mandats-poste, des services des chèques postaux ne seront plus imputées au compte courant du Trésor auprès de la Banque centrale.

II. L'indispensable modernisation du cadre de la comptabilité de l'État requiert la mise en place, prévue depuis plusieurs années, d'un plan comptable rénové ...

178. Le plan comptable de l'État est le document comptable qui organise l'architecture générale et le contenu de cette comptabilité. La modernisation de la centralisation comptable, qui intervient en amont, vise à déverser plus rapidement et avec plus de fiabilité les données comptables que le plan comptable doit ensuite présenter et rationaliser en fonction des grands principes comptables.

179. Le CFAA de 2003 avait analysé ce plan comptable et son analyse demeure valable quelles qu'aient été les améliorations de la centralisation. L'architecture de la comptabilité présente aujourd'hui les aspects suivants.

Quels sont les principaux aspects de la comptabilité actuelle de l'État

La comptabilité de l'État :

- est conçue de façon claire et lisible, mais n'est pas retracée à l'intérieur d'un plan comptable général harmonisé, tout en fournissant une distinction claire entre les opérations budgétaires du budget général, celles des comptes spéciaux du trésor, les comptes d'imputation provisoire, les comptes de disponibilités. Il en va de même des liaisons entre la comptabilité générale et les comptabilités auxiliaires qui permettent des contrôles comptables simples (exemple : les dépenses budgétaires du Budget Général de l'État apparaissent en une ligne à la balance générale des comptes)*
- est basée sur le principe de la partie double*
- reste basée sur une approche de caisse (cash basis) et non pas d'exercice (accrual accounting)*
- reste néanmoins caractérisée par une bonne fiabilité du fait notamment de la qualité des personnels comptables.*

180. Le CFAA de 2003 avait aussi analysé le projet de nouveau plan comptable de l'État qui avait reçu l'agrément du Conseil National de la Comptabilité en 2002 dès lors qu'il constitue une avancée notoire sur la voie du rapprochement avec les standards internationaux (IPSAS). Globalement, les principes du nouveau plan comptable apportent des progrès très importants par rapport à la situation actuelle en termes de qualité d'information, son architecture et ses procédures sont aussi de nature à fiabiliser les informations recueillies.

Quels sont les principaux aspects du nouveau plan comptable de l'État

Dans ses principes, le nouveau plan comptable présente d'incontestables points positifs :

- *il organise un cadre cohérent et harmonisé pour toutes les écritures comptables,*
- *il introduit une première approche de comptabilité d'exercice (rattachement des produits et des charges à l'exercice)⁸¹,*
- *il procure une première vision patrimoniale en présentant le résultat de « fonctionnement » après rattachement des charges et des produits à l'exercice⁸², l'enregistrement de droits et créances, le suivi des biens d'actif et de passif.*

En revanche, ce nouveau plan comptable présente, avant même sa mise en œuvre, des insuffisances puisque, en termes d'approche patrimoniale et contrairement aux tendances internationales:

- *il ne prévoit pas l'enregistrement des risques (provisions⁸³) bien que le compte correspondant soit prévu au plan*
- *il ne prévoit pas, sans doute par mesure de simplification, un enregistrement des amortissements des investissements, mais simplement un enregistrement en totalité dès la première année⁸⁴.*

... qui a pris du retard en raison de facteurs extracomptables en cours de résolution...

181. La mise en application d'un plan comptable consiste à rédiger les instructions comptables (elles décrivent les procédures comptables, elles définissent les documents à éditer...), puis à prévoir l'informatisation, puis à former les cadres et les personnels. De plus, les techniques informatiques (dématérialisation des virements, dématérialisation en général...) et les organisations (introduction d'un contrôle « modulé »...) évoluent sans cesse, si bien que les points d'appui semblent s'éloigner au fur et à mesure du temps qui passe.

182. Approuvé par le Conseil national de la Comptabilité en 2002, l'application de ce nouveau plan comptable a pris beaucoup de retard puisqu'il n'est toujours pas mis en œuvre. Le retard pris dans l'application de ce plan comptable ne provient pas de difficultés conceptuelles dans la mise au point du plan comptable lui-même, mais plutôt :

- de difficultés logistiques en partie liées aux errements antérieurs dans la mise en place de l'ensemble des procédures budgétaires et comptables liées à GID, d'autant que les procédures actuelles ont elles-mêmes très rapidement évolué ces dernières années soit dans le domaine technique (dématérialisation des virements, dématérialisation en général...), soit dans les organisations (fusion et réforme du contrôle au sein de la TGR),
- des difficultés rencontrées pour produire les instructions comptables nécessaires à l'application du plan comptable, notamment l'enregistrement des écritures comptables au sein de ses différents comptes en visant l'ensemble des postes du réseau et l'ensemble des comptes budgétaires (budget

⁸¹ *Modified accrual accounting system.*

⁸² Ce résultat « patrimonial » diffère du résultat d'exécution budgétaire, différence entre les recettes encaissées et les ordonnances prises visées prises en charge par les comptables, selon les dispositions de la loi organique.

⁸³ Écritures de classe 6 dans le plan comptable.

⁸⁴ Ce qui aura pour effet de présenter un patrimoine net nul.

général, SEGMA, Comptes du trésor, ...), pour éditer les nouveaux documents normalisés de la production comptable et former les personnels, ce qui constitue un travail d'envergure, doublé par ailleurs du challenge de leur informatisation dans un contexte mouvant.

- des retards dans la publication du décret d'adoption du nouveau plan comptable. Ce décret est cependant en cours d'adoption.

183. Les retards enregistrés dans l'application concrète de ce nouveau plan comptable restent somme toute assez compréhensibles compte tenu de l'ampleur de la tâche. Le décret

184. La stabilisation des procédures liées au déploiement de GID étant désormais mieux établie, il reste désormais aux services du Trésor d'achever la production des instructions comptables en vue de l'application de ce nouveau plan comptable. On peut penser qu'un délai raisonnable de l'ordre de deux années (voire plus loin) sera encore nécessaire à la mise en application effective de ce nouveau plan comptable.

...mais aussi en raison de quelques insuffisances à caractère comptable qu'il faut envisager différemment selon leur nature ...

185. Le plan comptable comporte quelques insuffisances de nature très différente et qu'il convient de traiter comme telles :

- la première insuffisance tient au fait qu'il ne prévoit pas de mettre en œuvre une comptabilité d'exercice de type patrimonial (*accrual accounting*). Cependant, au vu de toutes les expériences internationales, il serait illusoire de prôner une telle application en une seule étape au Maroc. La mise en place d'une comptabilité de type patrimonial est une perspective à long terme, voire à très long terme et dont les conditions de mise en œuvre ont pris d'ailleurs, selon les pays qui l'appliquent en tout ou partie, plusieurs formes différentes⁸⁵. Dans l'immédiat, il convient de garder à cette mesure une perspective de long terme, tout en restant vigilant sur l'approche de ce nouveau plan qui permet de réaliser, avec la comptabilité d'exercice une première étape indispensable (mais dissociable) de la seconde étape de comptabilité patrimoniale ;
- la deuxième insuffisance concerne des aspects de mise en œuvre du plan comptable pris dans son approche réaliste actuelle (*comptabilité d'exercice*) qu'il convient de traiter dès maintenant, même si leur résolution peut se faire progressivement. Ce sont ces insuffisances qui seront traitées ici et qui concernent un futur proche et réaliste.

186. La mise en place du plan comptable doit tenir compte de l'architecture générale du système de comptabilité du Maroc qui vise à produire les informations comptables auxiliaires de la dépense, directement à partir des comptabilités administratives, puis à déverser les comptabilités auxiliaires dans les écritures de la comptabilité générale. L'alimentation du plan comptable qui retrace la comptabilité générale doit donc tenir compte de cette organisation qui structure aussi l'architecture informatique des circuits. De plus, la comptabilité générale devrait être en mesure de sous-produire certaines informations automatiquement aux instances internationales.

⁸⁵ Beaucoup des pays qui ont opté pour une comptabilité d'exercice et patrimoniale ont maintenu la présentation de leurs comptes budgétaires sous une forme inspirée de la gestion de caisse (*cash basis*), seule la comptabilité des comptes de l'État apparaît sous la forme du régime de l'exercice (*accrual accounting*).

Quelles sont les principales insuffisances du plan comptable qui impacteront sa mise en œuvre dans un futur proche⁸⁶

• Le nouveau plan comptable prévoit des liens entre les nomenclatures budgétaires et comptables mais ne les définit pas suffisamment pour permettre un lien exhaustif entre la comptabilité générale et les comptabilités auxiliaires de la dépense (et de la recette), notamment pour la procédure de leur « prise en charge » comptable. En effet, une opération budgétaire ne peut être comptablement prise en charge que sous réserve de règles préalablement établies, ce qui est insuffisamment codifié dans le nouveau plan comptable. À titre d'exemple, la prise en charge d'une dépense de personnel devrait mouvoir en contrepartie un compte de créancier de personnel, celle d'une dépense de matériel un compte de créanciers de fournisseurs. Ce type de prise en charge n'est pas documenté dans le plan comptable comme il devrait l'être.

• La réflexion des opérations budgétaires reste insuffisamment documentée et nécessite une meilleure harmonisation ou correspondance entre les deux nomenclatures budgétaire et comptable, soit en les rapprochant (tâche difficile, surtout dans le cadre mouvant de la nomenclature budgétaire actuelle), soit en améliorant les tables de correspondance. Les instructions d'application sont cependant en cours de validation.

• Le plan comptable ne définit pas la présentation des différents documents comptables par catégories de comptables (principal, secondaire, régional, provincial, ...). Ainsi, par exemple, le plan comptable ne présente pas de modèle de balance par comptable (les différents comptables ne présentent pas les mêmes comptes) ; de même les situations d'exécution des dépenses de l'État doivent être présentées d'une part en engagements (crédits ouverts – engagements = disponible en engagements), d'autre part en ordonnancements (crédits ouverts – ordonnancements = disponible en ordonnancements). Il s'agit là de points techniques qui ne doivent pas poser de difficultés particulières. D'ailleurs les instructions étaient au moment du rapport en cours de validation là-aussi.

• Le plan comptable ne prévoit pas de procédures pour traiter la remontée d'information quotidienne sur la trésorerie⁸⁷. Or, l'accélération de la centralisation permettra dans un futur proche de disposer de ces informations quotidiennes (aujourd'hui pas encore disponibles). Il serait donc très opportun de réviser les mécanismes comptables en vue d'assurer cette tâche quotidienne. Les instructions en cours de finalisation devraient permettre d'aborder cette problématique nouvelle.

187. Par ailleurs, la comptabilité générale n'est pas en mesure de sous-produire certaines informations automatiquement aux instances internationales, il serait donc opportun de prévoir à terme une table de correspondance entre les comptes du plan comptable général et les lignes du TOFE pour obtenir sa confection quasi-automatisée⁸⁸. Cela implique de revoir certains aspects de la nomenclature comptable⁸⁹, voire probablement, certaines procédures de centralisation notamment. Cet objectif, à ne pas négliger, ne doit pas cependant être considéré comme

⁸⁶ Cf. une annexe technique au rapport plus exhaustive sur ces points.

⁸⁷ Compte 518 du plan comptable.

⁸⁸ Les situations à produire au FMI répondent à des normes internationales décrites dans le Manuel des Statistiques Financières du FMI (information à produire selon une classification économique, ou encore sous forme de Tableau des Opérations Financières de l'État (TOFE).

⁸⁹ Comptes de créanciers – ou de « fonds réservés » - et de débiteurs par exemple.

prioritaire, l'objectif majeur étant bien la mise en application, au plus tôt du nouveau plan comptable.

...et qui, en tout état de cause, conduit à envisager sa mise en œuvre de façon graduelle et progressive.

188. La mise en œuvre du plan comptable de l'État doit s'appuyer sur les facilités offertes par l'état déjà très avancé de l'informatisation du réseau et sur des expériences dans des postes pilotes dès le début de 2007 qui pourraient comprendre l'unité de centralisation à la TGR, la Trésorerie principale de Rabat et une ou deux trésoreries régionales. Un plan de mise en place graduelle pourrait comporter les quatre étapes suivantes, sachant que l'année 2008 pourrait généraliser ces quatre étapes à l'ensemble (ou presque) des postes comptables.

Quelles seraient les étapes à suivre en 2007 pour une application progressive du nouveau plan comptable

Unités pilotes : Unité de la centralisation à la TGR, la Trésorerie principale de Rabat et un échantillon de trésoreries régionales avec quelques comptables provinciaux pour chacune.

1^{ère} étape

Détailler la nomenclature comptable en vue d'une meilleure articulation entre la nomenclature budgétaire et les comptes de tiers⁹⁰ (dépenses de personnel en lien avec des comptes de créanciers de personnel, matériel / matériel, etc.) ainsi que ceux du TOFE.

2^{ème} étape

Etablir une table de correspondance entre l'ancien et le nouveau plan comptable, à procédures comptables inchangées, pour produire :

- d'abord la balance générale des comptes de la TGR dans les deux cadres de plan comptable*
- puis les balances de deux comptables régionaux et de quelques comptables de base (idem).*

3^{ème} étape

Effectuer, pour ces comptables régionaux et de base, les changements progressifs de procédures comptables relatives aux :

- prises en charge en amont des ordonnances et des mandats (par exemple pour les ordonnances dès le visa d'émission de l'ordonnateur produit)*
- transferts comptables des mouvements de trésorerie entre postes et procédures de centralisation quotidienne.*

4^{ème} étape

Valider ces différents tests et étendre progressivement ces nouvelles pratiques aux autres postes comptables, tout en assurant leur formation.

Plan d'actions recommandé

Mettre en place le nouveau plan comptable introduisant une première approche de comptabilité d'exercice en deux ans en expérimentant son application la première année sur des sites pilotes.

Prendre en conséquence les textes nécessaires (décret, instructions).

⁹⁰ Comptes de classe 4.

PARTIE VIII : LA RÉFORME DU CONTRÔLE FINANCIER DE L'ÉTAT SUR LES ÉTABLISSEMENTS ET LES ENTREPRISES DU SECTEUR PUBLIC

Rappel du CFAA 2003 (extraits)

Des relations financières entre l'État et les entreprises publiques suivies de près et dans une bonne transparence.

Le secteur est suivi par une direction de tutelle du Ministère des Finances et de la Privatisation de plus de 300 personnes, des cadres pour l'essentiel (le secteur bancaire est suivi par la direction du Trésor).

La tutelle de l'État s'exerce à tous les stades : présence aux conseils d'administration, approbation du versement des subventions aux établissements publics en liaison avec la Direction du Budget, contrôle financier et exécution comptable des actes des établissements publics par la DEPP elle-même, veille permanente. La DEPP assure en outre le secrétariat du *Comité interministériel permanent des entreprises publiques*, structure de surveillance du secteur chargée notamment d'intervenir en cas de problème avec une entreprise.

Le cadre du suivi des entreprises du secteur public est bien organisé et assure un contrôle de bonne qualité et dans une transparence satisfaisante.

Principales recommandations du CFAA de 2003

Pas de recommandations spécifiques, mais préconisation générale de poursuite dans la voie de la modernisation du contrôle.

Liste des acronymes utilisés ci-après

Sigle	Raison sociale
ADER	AGENCE DE DÉDENSIFICATION ET DE RÉHABILITATION DE LA MÉDINA DE FÈS
ALOMRANE JANOUB	SOCIÉTÉ D'AMÉNAGEMENT AL OMRANE AL JANOUB
ALOMRANE ALBOUGAZ	SOCIÉTÉ D'AMÉNAGEMENT AL OMRANE ALBOUGAZ
CAM	CRÉDIT AGRICOLE DU MAROC
CGG	CAISSE CENTRALE DE GARANTIE
CDG	CAISSE DE DÉPÔT ET DE GESTION
CDVM	CONSEIL DÉONTOLOGIQUE DES VALEURS MOBILIÈRES
CMR	CAISSE MAROCAINE DES RETRAITES
COMANAV	COMPAGNIE MAROCAINE DE NAVIGATION
DRAPOP	SOCIÉTÉ DE DRAGAGE DES PORTS
ERAC	ÉTABLISSEMENT RÉGIONAL D'AMÉNAGEMENT ET DE CONSTRUCTION
FIPAR Holding	HOLDING FINANCIER DE PARTICIPATIONS ET D'INVESTISSEMENTS
HAO	HOLDING D'AMÉNAGEMENT AL OMRANE
MAP	AGENCE MAGHREB ARAB PRESSE
MJS	LA MAROCAINE DES JEUX ET DES SPORTS
SODEP (Ex- ODEP)	SOCIÉTÉ D'EXPLOITATION DES PORTS
SONABA	SOCIÉTÉ NATIONALE D'AMÉNAGEMENT DE LA BAIE D'AGADIR
SNABT	SOCIÉTÉ NATIONALE DE L'AMÉNAGEMENT DE LA BAIE DE TANGER
OCE	OFFICE DE COMMERCIALISATION ET D'EXPORTATION
OCP	OFFICE CHÉRIFIEN DES PHOSPHATES
ODEP	OFFICE D'EXPLOITATION DES PORTS
ONCF	OFFICE NATIONAL DES CHEMINS DE FER
ONDA	OFFICE NATIONAL DES AÉROPORTS
ONEP	OFFICE NATIONAL DE L'EAU POTABLE
ONT	OFFICE NATIONAL DES TRANSPORTS

Remarques préliminaires

Le CFAA de 2003 avait analysé les grands principes qui guidaient le contrôle que l'État exerçait sur les établissements et entreprises du secteur public, secteur important en taille, en chiffre d'affaires et en effectifs, en vue de préserver le droit de regard de l'État sur les deniers publics du budget de l'État consacrés à ce secteur. Le CFAA concluait que les outils et procédures en place étaient en ligne avec les pratiques internationales classiques, tant au niveau du contrôle du secteur que de la transparence des flux financiers entre le budget de l'État et le secteur dans son ensemble.

Depuis 2003, une réforme ambitieuse du contrôle et de la transparence a été décidée par les autorités en vue d'alléger le contrôle classique *a priori* et de lui substituer pour l'essentiel une forme de contrôle *a posteriori* pour des entités répondant à des critères permettant de garantir une meilleure fiabilité et une meilleure gouvernance.

I. La réforme du contrôle financier de l'État sur les établissements et entreprises publics (EEP) s'inscrit dans un processus de restructuration du secteur public...

189. La réforme du contrôle financier sur le secteur public a été initiée par la loi 69-00 du 11 novembre 2003 modifiant le dahir du 14 avril 1960 tel que modifié en 1962. Les principaux objectifs de cette réforme sont le développement d'une meilleure gouvernance des EEP et la modernisation de leur mode de gestion. La réforme place le gouvernement d'entreprise au cœur du dispositif à travers a/ la généralisation du contrôle, b/ la modulation et la pertinence du contrôle, c/ la dynamisation du processus du contrôle et d/ la clarification des pouvoirs au sein de l'entreprise.

...et vise à sa généralisation à tous les EEP...

190. La **généralisation** du contrôle financier vise à étendre le contrôle à toutes les entreprises publiques, quel que soit le pourcentage de la participation publique et la nature juridique de l'entreprise. Ainsi, le contrôle financier de l'État s'applique désormais aux EEP suivants, qui font l'objet d'une nouvelle classification introduite par la loi 69-00 dans ses articles 1,4 et 5 :

Quelle est la nouvelle classification des EEP désormais couverts par le contrôle financier de l'État

- *Les établissements publics (EP).*
- *Les sociétés d'État, sociétés dont le capital est détenu en totalité par les organismes publics :*
 - *à participation directe de l'État ou d'une collectivité locale*
 - *à participation indirecte de l'État ou d'une collectivité locale.*
- *Les filiales publiques : les sociétés dont le capital est détenu à plus de la moitié par des organismes publics⁹¹.*
- *Les sociétés mixtes : les sociétés dont le capital est détenu au plus à hauteur de 50 % par des organismes publics*
- *Les entreprises concessionnaires : les entreprises chargées d'un service public en vertu d'un contrat de concession dont l'État est l'autorité contractante.*

⁹¹ Les organismes publics incluent l'État, les collectivités locales et les établissements publics.

...à sa modulation en fonction des entités contrôlées...

191. La **modulation** du contrôle en fonction de la performance du système d'information et de gestion en place a remplacé le régime antérieur axé sur la seule régularité des dépenses. Les EEP sont désormais soumis à un contrôle financier *a priori* ou *a posteriori*, en fonction de leur forme juridique et de leurs modalités de gestion. Ces contrôles sont de quatre types : le contrôle préalable (axé sur la régularité), le contrôle d'accompagnement, le contrôle conventionnel et le contrôle contractuel. Par ailleurs, les participations minoritaires de l'État (sociétés mixtes) sont soumises à des obligations de communication annuelle d'informations financières au Ministère des Finances.

...à sa dynamisation...

192. Outre la migration de certains établissements publics vers le contrôle d'accompagnement, la dynamisation du processus de contrôle consiste également à revoir le type de contrôle exercé, notamment pour les organismes bénéficiant du contrôle d'accompagnement et pour lesquels des insuffisances ont été relevées dans la gestion. Dans ces cas, le contrôleur d'État est habilité par le Ministre des Finances à exercer un droit de visa sur certains actes limitativement définis et pour une durée déterminée et renouvelable jusqu'à redressement de la situation.

...ainsi qu'à une clarification des pouvoirs au sein des EEP.

193. La clarification des pouvoirs au sein de l'entreprise vise à distinguer trois fonctions au sein de l'entreprise incompatibles les unes avec les autres dans le cadre d'une approche centrée sur le gouvernement d'entreprise. En premier lieu, la fonction d'orientation, assurée par le conseil d'administration et portant, principalement, sur la fixation des objectifs. En second lieu, la fonction de gestion, exercée par l'équipe dirigeante et garante de la qualité du management et enfin la fonction de contrôle et d'évaluation, assurée par les organes de contrôle et visant la prévention du risque et l'évaluation des performances. Selon ce modèle, le contrôle financier est appelé, avec les autres organes de contrôle internes et externes de l'entreprise, à remplir cette dernière fonction sans, pour autant, empiéter sur les prérogatives des organes d'orientation et de gestion.

II. La réforme du contrôle a conduit à la mise en place de quatre différentes catégories de contrôle...

194. Le contrôle *préalable* (contrôle de régularité), réservé aux établissements publics, tout en restant un contrôle *a priori* a connu des changements importants, notamment l'instauration de l'obligation de la publication des comptes des EEP, l'élargissement de l'obligation de communication de l'information, l'obligation du Contrôleur d'État de donner son avis sur toute opération de gestion et de produire un rapport annuel.

195. Le contrôle de *performance* (contrôle d'accompagnement), réservé à certains établissements publics dotés d'instruments de gestion et de contrôle interne fiable, et aux sociétés d'État à participation directe, est l'élément novateur de la réforme.

196. Le contrôle *conventionnel*, réservé aux sociétés d'État à participation indirecte et aux filiales publiques, est exercé par un commissaire du Gouvernement dans le cadre des dispositions d'une convention de contrôle conclue entre l'entreprise mère et sa filiale.

197. Le contrôle *contractuel* se rapproche du contrôle conventionnel mais s'applique aux seules entreprises concessionnaires de l'État.

Quelles sont les principales caractéristiques des quatre types de contrôle des EEP mis en place par la loi du 11 novembre 2003

Le contrôle préalable (contrôle de régularité)

Contrôle applicable aux établissements publics sous la forme d'un contrôle a priori exercé par le Ministre des Finances, un contrôleur d'État et un trésorier payeur. Pas de changement substantiel par rapport à l'ancien régime (sauf modifications visant la suppression des conditions de la réquisition et l'exclusion du contrôle du Trésorier payeur sur les recettes sauf habilitation du Ministre des Finances)

Large pouvoir d'approbation du Ministre des Finances pour les actes stratégiques de l'établissement. Pouvoir de visa du Contrôleur d'État en fonction de seuils fixés par instruction. Contrôle de régularité a priori par le Trésorier payeur et signature conjointement avec le directeur de l'établissement sur les moyens de paiements.

Le contrôle de performance ou d'accompagnement

Contrôle applicable aux établissements publics remplissant les conditions d'éligibilité prévues par la loi et aux sociétés d'État à participation directe. Contrôle exercé par le Ministre des Finances avec pouvoir limité d'approbation (plan pluriannuel, budget et affectation des résultats) et le contrôleur d'État sans pouvoir de visa a priori, et ne faisant plus intervenir le Trésorier payeur.

Contrôle a posteriori par le contrôleur d'État qui conserve certaines attributions prévues par le contrôle a priori : voix consultative aux séances de l'organe délibérant, droit de communication permanent, avis sur toute opération de gestion et rend compte de sa mission dans un rapport annuel au Ministre des Finances. Par ailleurs, la loi confère au contrôleur d'État un rôle de pilotage et d'évaluation : se prononce sur la conformité de la gestion de l'organisme à la mission et aux objectifs assignés et sur les performances économiques et financières de celle-ci.

Les organismes soumis à ce type de contrôle doivent en contrepartie se doter d'instruments de gestion et instituer un comité d'audit.

Le contrôle conventionnel

Contrôle optionnel relevant du pouvoir discrétionnaire de la DEPP. Concerne les participations indirectes et majoritaires de l'État, à travers les sociétés d'État à participation indirecte et les filiales publiques. Contrôle exercé a posteriori par un commissaire du gouvernement nommé par le Ministre des Finances pour quatre ans. Ses attributions sont assez similaires à celles du contrôleur d'État dans le cadre du contrôle d'accompagnement ; voix consultative aux séances de l'organe délibérant, droit de communication permanent, et donne son avis sur toute opération relative à la gestion.

Fonctions de contrôle dans le cadre de la convention de contrôle conclue entre l'entreprise mère et sa filiale, établit un rapport annuel sur l'état d'exécution de la convention adressée au Ministre des Finances qui précise les conditions et modalités du contrôle prévues par la loi 69-00 et notamment les actes à soumettre à l'autorisation préalable du conseil d'administration (CA), les comités à créer auprès du CA, les procédures de contrôle interne à mettre en place et les modalités de suivi par le commissaire du Gouvernement.

Le contrôle contractuel

Contrôle financier exercé a posteriori par un commissaire du Gouvernement dans le cadre des dispositions du contrat de concession conclue entre l'État et l'entreprise concessionnaire.

...ainsi que par une amélioration de la communication et un renforcement des instruments de gestion...

198. La **communication** de l'information comptable et financière est renforcée par la loi 69-00 en élargissant l'obligation de communication de l'information au Ministère des Finances dans les six mois suivant la clôture de l'exercice à l'ensemble des établissements et entreprises entrant dans son champ d'application. Par ailleurs, la loi précitée a instauré l'obligation de publication des comptes annuels des établissements publics au bulletin officiel selon des formes arrêtées par décret.

199. Le **renforcement des instruments de gestion** et l'instauration de comité d'audit dans le cadre du contrôle d'accompagnement sont prévus par la loi 69-00. Les établissements publics et sociétés d'État soumis au contrôle d'accompagnement doivent se doter des mêmes *instruments de gestion* que ceux requis en matière d'éligibilité des établissements publics (voir ci-après)⁹². Les organismes soumis au contrôle d'accompagnement doivent également instituer un *comité d'audit*. Ce comité, indépendant de la direction, est composé du contrôleur d'État et de deux à quatre membres administrateurs non dirigeants. Son rôle est d'apprécier la qualité de l'organisation, la fiabilité du système d'information et de gestion ainsi que les performances de l'organisme. Pour cela, il diligente et suit les audits internes et externes de l'organisme et s'assure de la mise en œuvre effective des recommandations des auditeurs. Il s'agit d'une novation majeure de la loi dont on doit attendre un véritable contrepoids à l'allègement du contrôle *a priori*.

Quels sont les critères d'éligibilité au contrôle d'accompagnement pour les établissements publics

Les EP sont soumis au contrôle d'accompagnement s'ils remplissent l'une ou l'autre des deux conditions suivantes.

Un Système d'information, de gestion et de contrôle interne

L'EP doit disposer d'un système d'information, de gestion et de contrôle interne opérationnel comportant notamment les instruments suivants approuvés par leur conseil d'administration :

- *un statut du personnel*
- *un organigramme*
- *un manuel de procédures*
- *un règlement des passations des marchés*
- *une comptabilité certifiée sans réserves significatives par des auditeurs externes*
- *un plan pluriannuel au minimum triennal*
- *un rapport annuel de gestion.*

⁹² Il s'agit des mêmes instruments que ceux requis comme une des conditions d'éligibilité des établissements publics au contrôle d'accompagnement (se référer à la partie ci-après relative aux critères d'éligibilité au contrôle d'accompagnement).

Contrat de programme

L'EP doit être lié à l'État par un contrat de programme qui définit pour une période pluriannuelle les engagements réciproques, les objectifs techniques, économiques et financiers, les moyens pour les atteindre et les modalités de suivi de leur exécution.

...mais dont la mise en œuvre est encore trop récente...

200. La mise en œuvre de la loi 69-00 s'est faite à travers, d'une part l'élaboration d'instruments normalisés de gestion et de contrôle adaptés dans une première phase et d'autre part, l'application du contrôle d'accompagnement au sein des établissements publics sélectionnés dans une seconde phase en mars 2006. Les sociétés d'État à participation directe ont été soumises de droit au contrôle d'accompagnement dès l'entrée en vigueur de la loi. Les contrôles conventionnel et contractuel s'exercent dans le cadre des contrats signés respectivement entre l'État et l'organisme concerné conformément aux dispositions légales et réglementaires et entre l'entreprise mère et sa filiale.

201. L'**élaboration d'instruments normalisés relatifs à la gestion et au contrôle** s'est réalisée par des textes réglementaires et documents de référence du Ministère des Finances, et notamment la DEPP, pour accompagner la mise en œuvre de la loi n° 69-00 en vue de couvrir essentiellement le contrôle d'accompagnement. Les textes sont très nombreux et témoignent d'un travail important de la DEPP dans le suivi de cette réforme.

Quelles sont les différentes mesures prises par la DEPP pour permettre la mise en œuvre du contrôle d'accompagnement et des autres types de contrôle

Instrument relatifs au contrôle d'accompagnement

- *Conditions de nomination et durée de fonction des contrôleurs d'État, commissaires du Gouvernement et trésoriers payeurs auprès des entreprises publiques et autres organismes soumis à la loi n° 69-00 (décret n° 2-02-121 du 19 décembre 2003).*
- *Définition des instruments de gestion des établissements publics éligibles au contrôle d'accompagnement (arrêté du Ministre des Finances et de la privatisation du 20 décembre 2005).*
- *Procédure relative à la validation des conditions d'éligibilité au contrôle d'accompagnement : validation des instruments par une commission interne à la DEPP présidée par son directeur.*
- *Charte du comité d'audit relative aux modalités de constitution et de fonctionnement du comité d'audit des EP et sociétés d'État soumis au contrôle d'accompagnement.*

Autres instruments relatifs au contrôle

- *Élaboration d'un modèle de convention de contrôle des sociétés d'État à participations indirectes et des filiales publiques soumises au contrôle conventionnel. Description des conditions et modalités d'exercice du contrôle conventionnel prévu par la loi 69-00.*
- *Élaboration d'un manuel des diligences du contrôleur d'État et du commissaire du Gouvernement et un guide du Trésorier payeur. Ces documents constituent des référentiels déontologiques et guides méthodologiques destinés à sensibiliser et assister les contrôleurs au rôle qui leur est dévolu dans le cadre de la réforme du contrôle financier de l'État sur les EEP. Ces outils ont été appuyés par des actions de formation au profit des cadres de la DEPP en charge du contrôle.*

202. **La mise en œuvre du contrôle d'accompagnement** s'est réalisée dans les établissements publics après validation par la commission interne au sein de la DEPP (cf. ci-dessus) et de droit pour toutes les sociétés d'État à participation directe.

Quels sont les EEP soumis au contrôle d'accompagnement

- **Les établissements publics** sont pour l'instant au nombre de **huit** établissements retenus par la commission en application des critères d'éligibilité au contrôle d'accompagnement⁹³ sur la base des critères relatifs au système d'information, de gestion et de contrôle interne. Leur liste est fixée par le décret du 28 mars 2006 comme suit : Barid Al Maghrib (BAM), Caisse centrale de garantie (CCG), Conseil déontologique des valeurs mobilières (CDVM), Office chérifien des phosphates (OCP), Office national de l'eau potable (ONEP), Office national de l'électricité (ONE), Office national des chemins de fer (ONCF) et Office national des transports (ONT).

- **Les sociétés d'État à participation directe**, qui sont au nombre de 20⁹⁴ en 2006, pour lesquelles le contrôle d'accompagnement est de droit et toutes y ont été soumises dès l'entrée en vigueur de la loi 69-00 en novembre 2003. Ces sociétés ont la forme de sociétés anonymes (SA) et sont soumises à la loi sur les SA, qui offre un cadre satisfaisant pour le fonctionnement des organes de gestion et de contrôle.

203. Bien que leur nombre représente 3 % des 260 établissements publics, la part des huit établissements dans les principaux indicateurs économiques et financiers de l'ensemble des établissements et entreprises publics est significative et représente plus du tiers de la valeur ajoutée et du total bilan et 40 % des fonds propres⁹⁵. Toutefois, en supplément de ces huit établissements déjà soumis au contrôle d'accompagnement, d'autres établissements ont migré – ou sont en cours de migration — vers ce type de contrôle du fait de leur transformation en sociétés d'État soumis de droit à ce contrôle⁹⁶.

204. Outre les 260 établissements, le portefeuille public compte, selon la nouvelle nomenclature, 420 sociétés soumises selon le cas aux contrôles d'accompagnement, contractuel ou conventionnel, ce qui témoigne de l'ampleur des mutations introduites par la loi 69-00 par rapport à la situation où prévalait le contrôle préalable.

205. Il est à préciser qu'aucun EP n'a été soumis au contrôle d'accompagnement par le biais du contrat de programme même si certains établissements ont par ailleurs conclu un contrat de programme avec l'État comme c'est le cas pour l'ONCF. La passation de contrat de programme est cependant appelée à se renforcer. Ainsi, des contrats programmes sont en cours de finalisation avec BAM ou l'ONEP. De même, le plan d'action 2007 prévoit la conduite et le lancement de nouveaux projets avec un certain nombre d'établissements⁹⁷.

⁹³ Dont deux sont des établissements non marchands (CCG et CDVM).

⁹⁴ Une société liquidée en 2006 par rapport aux 21 sociétés au 31 décembre 2005.

⁹⁵ Voir l'annexe 2 pour plus de détail.

⁹⁶ L'ODEP/SODEP et l'ERAC notamment.

⁹⁷ L'OCE, l'ONDA, l'OCP, la CMR et la MAP.

...pour pouvoir en évaluer les résultats et tendances sur le long terme.

206. Les **effets actuels de la mise en œuvre du contrôle d'accompagnement** ont cependant été :

- **immédiats** pour supprimer le contrôle *a priori* sur les actes de gestion à travers la suppression de la fonction de trésorier payeur ainsi que du visa préalable du contrôleur d'État. Toutefois, il est intéressant de noter que certains établissements publics (ONCF, ONT, BAM et ONEP) ont opté pour le maintien des fonctions de contrôle préalable à l'engagement et au paiement, qui relèvent désormais de structures internes à l'établissement. Dans le cas de l'ONCF, l'entité chargée du contrôle des paiements et de la signature conjointe des ordres et moyens de paiements, qui dépendait auparavant du Trésorier payeur, est désormais érigée en « service contrôle de conformité des paiements » au sein du département contrôle de gestion et budget, rattaché à la direction générale. Dans la même logique, les engagements supérieurs à un certain seuil sont également soumis au visa du chef du département contrôle de gestion et budget.

- **inégaux** au regard de *la mise en place des instruments de gestion*. Les sociétés d'État à participation directe, qui doivent se doter des instruments de gestion conformément à la loi 69-00, à laquelle elles sont soumises depuis trois ans et qui a été précisée par un arrêté du 20 décembre 2005, n'ont pas systématiquement respecté cette obligation. Une note circulaire du Ministre des Finances du 20 mars 2006 rappelle aux organismes concernés l'obligation de se conformer à la disposition de la loi relative à l'établissement des instruments de gestion. Le cadre réglementaire ne précise pas de délai de mise en œuvre de cette disposition. En revanche, les établissements publics élus au contrôle d'accompagnement ont mis en place ces instruments dans la mesure où l'existence de ces instruments constituait une condition d'éligibilité à ce type de contrôle.

- **inégaux à mettre en œuvre le comité d'audit**. Sur les huit EP soumis au contrôle d'accompagnement, l'institution de comité d'audit est en cours au sein des deux établissements et n'a pas encore fait l'objet d'une décision du conseil d'administration pour les six autres⁹⁸. Sur les 20 sociétés d'État à participation directe soumises de fait au contrôle d'accompagnement depuis trois ans, quatre seulement ont institué un comité d'audit (HAO, MJS, SONABA et SNABT). Il y a lieu de signaler que d'autres établissements, non soumis au contrôle d'accompagnement, ont institué (ou en cours) un comité d'audit, en particulier les régies de distribution et les régies de transport urbain.

207. La note circulaire du Ministre des Finances du 20 mars 2006 relative à la mise en place des instruments de gestion rappelle également aux organismes concernés la nécessité d'inscrire à l'ordre du jour de l'organe délibérant la création et les modalités de fonctionnement de ce comité d'audit.

208. La **mise en œuvre des autres types de contrôle** (contrôle conventionnel, contrôle contractuel) se fait dans l'ensemble dans les mêmes conditions que celle du contrôle d'accompagnement.

209. **Pour le contrôle conventionnel**, un modèle de convention de contrôle des sociétés d'État à participation indirecte et des filiales publiques soumises à ce type de contrôle a été élaboré et communiqué aux entités concernées. La mise en place de ces conventions a débuté et est en partie déjà approuvée par ces entités⁹⁹.

⁹⁸ Mais la décision est déjà en cours pour trois établissements (ONCF, CGC, CDVM).

⁹⁹ ADER, ALOMRANE, DRAPORR.

210. **Pour le contrôle contractuel**, des contrats de concession ont commencé d'être conclus après l'entrée en vigueur de la loi de 69-00.

Un exemple de convention de contrôle contractuel pour une gestion de distribution d'eau déléguée

Dans le cadre de la mise en œuvre de la convention d'El Guerdane, un comité de suivi a été institué dont le rôle informatif et consultatif lui confère la compétence pour examiner et donner son avis sur toute question ou difficulté dont il serait saisi par l'une des parties concernant l'exploitation de la gestion déléguée. Les avis dudit Comité font l'objet d'un consensus entre ses membres.

Aussi, ce Comité est-il sollicité en cas d'année de déficit ou pour se prononcer sur les modalités d'exploitation de la gestion déléguée. Dans ce cas, le Comité se réunit tous les quinze jours et le Déléguataire doit soumettre un plan de gestion afin de restreindre et contrôler la distribution de l'eau sur la base des volumes effectivement disponibles qui pourront être révisés par ledit Comité au cours de la campagne d'irrigation.

Toute décision ou approbation fait l'objet d'un vote par le Comité qui statue à la majorité absolue des voix des membres présents ou représentés. En cas de partage des voix, le président du comité aura voix prépondérante.

...mais qui néanmoins fait ressortir une prudence assez générale des établissements et entreprises à mettre à profit ces mesures d'allègement du contrôle et de modernisation de la gestion....

211. En allégeant substantiellement le contrôle financier de l'État, qui est supprimé pour les visas *a priori* du contrôleur d'État et pour la fonction de trésorier payeur, le contrôle d'accompagnement est censé impliquer une plus grande responsabilisation de l'ordonnateur à travers une autonomie de gestion élargie et un renforcement des mécanismes de contrôle *a posteriori* et de gouvernance.

212. Dans la pratique, certains établissements publics ont positivement réagi à cette évolution et ont mis en œuvre les structures permettant d'endosser des responsabilités exercées jusque-là par une autorité extérieure (contrôleur d'État ou Trésorier payeur). Il demeure toutefois qu'il s'agit dans ces cas de structures internes qui peuvent être réorganisées librement par l'entreprise concernée. Des retards importants sont cependant observés dans la mise en place des mécanismes de contrôle *a posteriori* et de gouvernance en particulier pour les instruments de gestion dans les sociétés d'État à participation directe et pour la création de comité d'audit, ce dernier ayant en fait vocation à jouer un rôle moteur dans le contrôle interne de l'entreprise. Il faut cependant aussi tenir compte du fait que la mise en place de ces instruments de gestion par les EEP est un processus long qui implique une succession de décisions ou actions de plusieurs intervenants (organes délibérants, management de l'entreprise, ministère de tutelle, Ministère des Finances, ...) et requiert une sensibilisation et une mobilisation des différents acteurs concernés, une formation et une mise à niveau du management et des organes délibérants.

213. Par ailleurs, le projet de décret fixant les formes de publication par les établissements publics au bulletin officiel de leurs comptes annuels, transmis au Secrétariat général du Gouvernement le 26 janvier 2004, n'a toujours pas été adopté par le Gouvernement.

III. Le bilan et l'évaluation de l'impact de cette réforme sur la fiabilité d'ensemble du système de contrôle du secteur public prendront encore quelques années.

214. L'ensemble de ces éléments d'information sur la réforme du contrôle du secteur public, encore disparates mais fort bien présentés dans le rapport annuel sur les EEP joint au projet de loi de finances déposé au Parlement, pourraient, en première analyse, laisser penser que le risque d'affaiblissement de l'environnement de contrôle s'est accru, notamment pour les organismes qui n'ont pas encore mis en œuvre toutes les mesures compensatoires prévues (comité d'audit, instruments de gestion...). Ce risque n'est pas apparu à l'analyse objective de la situation. Par contre, il semble acquis désormais que cette réforme a eu pour effet, d'une part de moderniser la gestion des établissements qui d'ores et déjà appliquent ces mesures et d'en moderniser les modalités de contrôle interne et, d'autre part de généraliser le contrôle à toute la sphère du secteur public, ce qui n'était pas le cas auparavant. En tout état de cause, la réforme ne saurait en aucun cas conduire à une perte définitive de contrôle du secteur dès lors que l'État dispose toujours au moyen de son représentant d'un droit de regard sur toutes les activités et tous les comptes des entités du secteur public, quel que soit leur statut et quel que soit le type de contrôle a priori ou a posteriori qui s'y applique.

215. La loi réformant le contrôle financier de l'État, entrée en vigueur il y a tout juste trois ans, est une loi ambitieuse et qui va dans le sens des meilleures pratiques reconnues au plan international. Les efforts réels des autorités pour mettre à disposition des entités concernées les procédures nouvelles et tous les instruments pédagogiques n'ont cependant pas encore été suivis de tous les effets qu'on pouvait en attendre. Il semble cependant que la voie soit tracée et qu'un délai plus long que prévu temps que prévu soit nécessaire.

216. Ces délais justifient que la DEPP veille au respect des dispositions de la loi 69-00 pour la mise en place a/ des instruments de gestion au sein des sociétés d'État à participation directe et b/ du comité d'audit au sein des établissements publics et des sociétés d'État à participation directe. De même, le projet de décret fixant les formes de publication par les établissements publics au bulletin officiel de leurs comptes annuels, doit être adopté par le Gouvernement afin de permettre la publication des comptes annuels des établissements publics au bulletin officiel.

217. Le processus d'élargissement du contrôle d'accompagnement à de nouveaux établissements publics ne fait pas l'objet d'un calendrier prédéfini de la part de la DEPP. Cette démarche s'inscrit dans une approche pragmatique qui tient compte des capacités et progrès enregistrés par les établissements publics et de la capitalisation de l'expérience acquise auprès des huit établissements publics pilotes.

Plan d'actions recommandé

Prendre les mesures nécessaires en vue de l'application prévue par la loi 69-00 des instruments de gestion au sein des sociétés d'État à participation directe.

Prendre les mesures nécessaires en vue de la mise en place prévue par la loi 69-00 des comités d'audit au sein des établissements publics et des sociétés d'État à participation directe.

Faire adopter par le Gouvernement le projet de décret fixant les formes de publication par les établissements publics au bulletin officiel de leurs comptes annuels.

Envisager en 2007 un rapport d'étape d'évaluation de l'application de la réforme du contrôle d'accompagnement au sein du secteur public.

PARTIE IX : LE CONTRÔLE ET L'AUDIT INTERNE ET EXTERNE DE LA DÉPENSE

Rappel du CFAA de 2003

(extraits)

Un contrôle étendu, dont la réforme est en cours d'achèvement, mais dont les différentes formes doivent être mieux définies.

Le système de contrôle est dorénavant doté d'un corpus juridique d'ensemble de bonne qualité mais qui mérite d'être mieux coordonné. Cette amélioration de la coordination vise essentiellement le contrôle interne (*a priori* et *a posteriori*) qui est certes effectif mais qui demande à être mieux défini dans chacune de ses composantes. En particulier, le rôle des inspections générales ministérielles doit être réévalué dans la perspective du développement du contrôle de performance au sein de chaque ministère.

L'Inspection générale des finances (IGF) est un corps de contrôle de niveau supérieur dont les missions définies par la loi de 1960 demandent à être actualisées pour mieux prendre la réalité du nouvel environnement économique, financier et juridique du pays. De façon générale, le rôle de l'IGF, doit évoluer d'une fonction de contrôle traditionnel des services comptables, qui doit constituer le cœur de l'activité de l'Inspection centrale des services de la Trésorerie Générale du Royaume, vers une fonction plus large d'audit des finances et du secteur publics de l'État. Le Programme d'Action Stratégique (2000-2004) va dans ce sens.

S'agissant du contrôle externe, le rôle de la Cour des Comptes et du réseau des Cours régionales, dont la mise en place devrait intervenir en 2003-2004, est désormais reconnu par l'Exécutif et son évolution, consacrée par la Constitution, est positive. Au contrôle de constitutionnalité traditionnel exercé par la Cour s'ajoute désormais une mission d'évaluation des finances publiques et d'assistance au Gouvernement qui ouvre la voie à des développements potentiels importants du rôle de la Cour. La Cour devra cependant éviter un certain nombre d'écueils de procédures qui, si elles sont appliquées d'une façon trop systématique, risquent de réduire l'efficacité de ce contrôle, d'autant que les moyens de la Cour ne sont pas encore définitivement arrêtés.

Le Parlement exerce désormais un rôle important au stade de l'approbation du budget, mais son activité de contrôle de l'exécution budgétaire reste encore à développer.

Recommandations

Voir les recommandations pour chaque organisme de contrôle et d'audit dans la suite du rapport

Remarques préliminaires

Le CFAA de 2003 avait dressé un bilan en perspective de la fonction de contrôle au Maroc sachant que sa composante externe (Cour des comptes et Cours régionales) était en cours de déploiement et que sa composante interne (Inspection générale des finances et inspections générales ministérielles) était en voie de modernisation. C'est donc à bon escient qu'une nouvelle évaluation est entreprise trois années plus tard, d'autant que l'environnement s'est sensiblement modifié depuis 2003. La réforme budgétaire de globalisation des crédits et de gestion par

objectifs est désormais en cours et le contrôle *a priori* connaît une mutation significative au sein du circuit de la dépense suite à son rattachement à la TGR.

L'allègement du contrôle *a priori*, voire son éventuelle suppression progressive à terme, doivent en tout état de cause conduire à un renforcement des contrôles *a posteriori* interne et externe à titre de contrepartie indispensable. Trois acteurs, à caractère administratif ou juridictionnel, interviennent en matière de contrôle *a posteriori* : deux pour le contrôle interne, l'Inspection centrale des services comptables devenue la Division de l'Audit et de l'Inspection, rattachée à la Trésorerie Générale du Royaume, et les inspections générales des ministères, au premier plan desquels l'Inspection générale des finances et un pour le contrôle externe, la Cour des comptes et son réseau des Cours régionales. Un quatrième acteur intervient au plan d'un contrôle à caractère plus politique, le Parlement, dont la fonction n'a pas connu d'évolution majeure depuis 2003.

C'est donc au double point de vue d'un rapport d'étape et d'un rapport d'évaluation de son adaptation au contexte mouvant actuel des finances publiques que la fonction de contrôle *a posteriori* sera analysée ci-après. Sans dupliquer le CFAA de 2003, notamment dans la description des structures et fonctions de contrôle, le présent CFAA vise plutôt une approche complémentaire enrichie de l'expérience de ces dernières années.

I. Le contrôle interne a posteriori exercé par la Division de l'Audit et de l'Inspection (DAI) de la TGR s'est rapproché récemment des pratiques recommandées au plan international ...

218. La Division de l'Audit et de l'Inspection (DAI) de la TGR a été réformée récemment et sa nouvelle appellation vise à compléter le rôle traditionnel de contrôle et de vérification d'un tel service (l'inspection¹⁰⁰) par une démarche globale dont le but est d'assister les responsables à tous les niveaux pour leur donner une *assurance raisonnable* sur le degré de maîtrise des opérations et des organisations et leur apporter des conseils d'amélioration. Une charte d'audit, rénovant les rapports entre auditeur et audité, a été soumise à l'appréciation de la TGR et l'élaboration du référentiel d'audit est en phase de finalisation.

219. Cette orientation générale va dans le sens des recommandations du CFAA de 2003 qui visaient le « *renforcement global du contrôle interne des postes comptables par l'inspection grâce à une modernisation de ses attributions et missions, une meilleure hiérarchisation des priorités et des fréquences de contrôle nécessaire, l'élaboration de guides de vérification, la transmission des programmes de vérification à l'Inspection générale des finances et à la Cour des comptes, la transmission de ses rapports à l'IGF et la meilleure coordination de ses inspections régionales*¹⁰¹ ».

...notamment par l'adoption d'une approche par le risque pour le programme de vérification...

220. L'élaboration du programme annuel de vérification de contrôle et d'audit est désormais effectuée sur la double base d'une *approche par le risque* visant à employer les moyens de contrôle là où le résultat attendu est maximum et d'une *hiérarchisation des priorités*. Cette démarche rejoint celle recommandée par les bonnes pratiques internationales dès lors qu'elle vise en partie l'optimisation des moyens des services d'audit et de contrôle eu égard au rendement attendu des contrôles et aux ressources limitées à y affecter. Une telle approche diffère

¹⁰⁰ Le service s'intitulait précédemment « Inspection centrale des services comptables du Trésor » à l'image de son rôle traditionnel privilégiant l'aspect d'inspection par rapport à l'aspect d'audit.

¹⁰¹ Voir rapport 2003, para IX-2-26.

sensiblement de l'impression d'empirisme qui prévalait encore trop souvent jusqu'à ces dernières années dans la détermination du programme de vérification.

Comment la DAI détermine son programme de contrôle sur la base d'une approche par le risque

La DAI a arrêté quatre critères de sélection :

- nécessité d'imposer une fréquence de contrôle des postes comptables au moins quinquennale par la DAI et triennale par les inspections déconcentrées ;*
- adéquation à ses missions du potentiel humain dont dispose chaque inspection régionale ;*
- nécessité d'opérer des « contrôles diagnostiques » pour les comptables du trésor qui assument pour la première fois la gestion d'un poste ;*
- besoin de réserver une période déterminée pour le recyclage et la formation ainsi que pour les missions d'audit.*

Quelles sont les priorités du programme de vérification de la DAI

Une programmation sélective des contrôles a permis à la DAI de mieux hiérarchiser les priorités autour de trois groupes d'entités à contrôler :

- au premier rang, la vérification des postes comptables du réseau du trésor (secteur obligatoire)*
- au deuxième rang, les contrôles des régies de l'État, des collectivités locales et de leurs groupements (secteur prioritaire)*
- au troisième rang, selon les moyens disponibles, la vérification des autres services tels que les recettes des douanes, de l'enregistrement, et les secrétaires greffiers près les juridictions du Royaume, ces contrôles étant limités au contrôle de caisse et de comptabilité.*

...dont les premiers résultats sont perceptibles...

221. Les premiers résultats de cette modernisation dans la détermination du programme de vérification semblent perceptibles car si les moyens affectés à la DAI et aux inspections régionales n'ont pas connu d'augmentation apparente, le nombre et les résultats des contrôles sont en légère progression, indiquant semble-t-il, une amélioration de la productivité et du rendement.

Comment les moyens et les résultats de la DAI et des inspections régionales ont évolué

Les effectifs de la DAI	<u>2003</u>	<u>2006</u>	<u>Objectif</u>
-centraux	20	19	25-30
-régionaux	31	33	80
Taux de réalisation du programme de contrôle (objectif 2005 : 465 postes ¹⁰²)	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2005</u>
		65 %	60 % 67 %
Périodicité des contrôles par entité nombre d'années	<u>2001</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>
	9	6	5
Production moyenne de rapports des inspections régionales (par inspection)	<u>2003</u>	<u>2005</u>	
	10	19 ¹⁰³	
Actes de détournements élucidés en nombre	<u>2004</u>	<u>2005</u>	
	22	33	

222. Le service de la DAI a également mené 54 enquêtes à l'échelon national et une étude sur les délais de centralisation des écritures comptables de fin de mois par les comptables rattachés du réseau et leur centralisation par la direction de la comptabilité publique. Il a aussi participé à des actions de formation. Le rapport annuel d'activité contient une liste des principales anomalies relevées.

223. Le renforcement du contrôle s'est poursuivi en 2006 grâce à l'élaboration d'un référentiel et de manuels sur l'audit. De même, la rédaction d'un guide de vérification des postes de base est prévue en 2007 pour formaliser cette nouvelle approche par le risque. Cette dernière a d'ores et déjà conduit à recentrer l'activité des inspections régionales sur le contrôle des régies¹⁰⁴ en priorité par rapport aux postes comptables traditionnels du réseau comptable.

224. Plus généralement, la DAI doit parfaire ses méthodes de détection des risques, en dehors des contrôles effectués, pour le choix de son programme de vérification en mettant en œuvre une cartographie des risques. De même, les conditions de recrutement des auditeurs, actuellement issus du corps classique des inspecteurs du trésor, devraient être améliorées en mettant l'action sur un profil et des formations des candidats plus spécifiques aux fonctions d'audit.

...mais qui présente toujours des marges d'améliorations.

225. Le CFAA de 2003 avait noté que les pratiques de contrôle confinaient encore trop au secret, ce qui est caractéristique d'une approche du contrôle ancienne et qui n'est plus en ligne avec les pratiques internationales. De ce point de vue, si la TGR a pris une initiative¹⁰⁵ en ce sens tendant à mieux formaliser le droit de réponse des comptables vérifiés, les contrôles sommaires (arrêtés

¹⁰² La compétence du service s'étend aux 9.253 comptables publics exerçant sur toute l'étendue du Royaume et à l'étranger.

¹⁰³ Cette moyenne cache des disparités (Casablanca 38, Fez 54, Agadir 3).

¹⁰⁴ Les régies sont des entités de dépenses ou de recettes indépendantes du réseau du Trésor, soumises à des règles plus souples, mais sous la responsabilité d'un comptable du Trésor.

¹⁰⁵ Lettre No. DAI/591 du 28 octobre 2005 de la TGR.

de caisse) continuent à n'être portés à la connaissance des postes que 48 heures avant leur réalisation et les contrôles thématiques une semaine avant, ce qui reste un délai trop court.

226. Il convient aussi de noter que le statut des comptables publics n'a pas encore été adopté. Or ce statut est indispensable à la sécurisation juridique des fonctions du comptable et de sa situation personnelle au regard de ses fonctions exercées, notamment lorsque l'audit peut être suivi de sanctions.

227. En outre, dans son rapport d'activité 2005, la DAI énonce comme obstacle à l'exercice de ses missions de contrôle l'insuffisante collaboration et coordination avec les autres corps d'inspection interne du ministère, particulièrement ceux de la douane et de la direction générale des impôts. À cet égard, la mise en place d'un droit de communication renforcé devrait être envisagée au profit de la DAI, mais aussi la mise en place de systèmes de contrôle conjoint entre les différents corps d'inspection qui s'avèrent parfois plus souples et plus efficaces. La communication des programmes de vérification et la communication des rapports à l'IGF et à la Cour des comptes s'améliorent peu à peu mais doivent continuer à être renforcées.

228. Enfin, la DAI devrait s'orienter vers le développement d'une démarche qualité, prolongeant la mise en application des référentiels et des manuels d'audit. Cette démarche permettrait d'assurer une harmonisation dans les pratiques d'audit et renforcerait la qualité des prestations d'audit.

229. Plus généralement, la DAI doit aussi parfaire ses méthodes de détection des risques pour le choix de son programme de vérification en mettant en œuvre une cartographie des risques selon la nature des entités contrôlées.

Plan d'actions recommandé

Faire adopter le statut des comptables.

Moderniser le recrutement des auditeurs de la DAI en créant une filière d'inspecteur-auditeur polyvalent.

Accroître le nombre de missions d'audit communes avec les corps d'audit des impôts et des douanes et améliorer la coordination des contrôles entre ces différents corps d'audit.

Améliorer la cartographie des risques pour déterminer le programme de vérification selon une approche basée sur le risque.

II. Les Inspections générales ministérielles (IGM) :

230. Une fonction de contrôle et audit, exercée par des inspections générales ministérielles(IGM), est en place depuis plusieurs années dans les ministères les plus importants. Le CFAA de 2003 dressait un bilan mitigé de leur statut et de leur activité, comme suit : « *Les Inspections générales des ministères autres que celles des Finances voient leurs attributions fixées par des textes qui méritent une actualisation de leurs missions à partir d'une base réglementaire. Leurs attributions ne sont que vaguement mentionnées dans les décrets régissant le fonctionnement des ministères et*

l'évolution récente de leurs missions n'a donné lieu, pour l'heure, qu'à des actualisations obtenues à partir de simples notes ministérielles. ».

231. Il recommandait plusieurs types d'actions visant à « *renforcer et dynamiser leurs capacités de contrôle interne pour l'application de la réglementation au sein des ministères, évaluer leurs capacités à assumer un contrôle interne de la performance, développer et adopter des standards et normes de contrôle de performance en liaison avec les autres corps de contrôle, suivre des recommandations des différents autres corps de contrôle.* »

Les IGM ont entamé le processus de modernisation dans le cadre de la réforme de la gestion des finances publiques...

232. Les IGM ont conduit, depuis l'époque du précédent CFAA, certaines actions de modernisation de leur actions d'audit en liaison avec l'Inspection générale des finances dans le cadre de la politique de gestion par la performance adoptée au plan budgétaire par les autorités. Ces IGM ont pour l'essentiel participé à des missions d'audits sectoriels et horizontaux avec l'IGF (audit et évaluation des programmes anti-sécheresse entre l'IGF et les IGM de la Santé et de l'Agriculture par exemple, ou plus récemment dans le cadre des programmes à mettre en place au titre de l'INDH). Les IGM ont aussi participé aux travaux de rédaction d'un « Manuel d'audit de performance » rédigé à leur intention (ainsi qu'à celle de l'IGF)¹⁰⁶ dans le cadre du PARAP-II de la Banque mondiale et basé sur les normes internationales IIA et COSO¹⁰⁷.

233. Les IGM ont aussi pour objectif de développer leur fonction d'audit interne en contrepartie de l'allègement projeté du contrôle *a priori* traditionnel. Il en va notamment de l'audit *a posteriori* des marchés publics qui est aujourd'hui prioritaire et qui devrait être rendu obligatoire¹⁰⁸. Quelques initiatives ont été prises en vue de l'élaboration du programme de contrôle et d'audit par le risque.

...mais se heurtent à des obstacles dans le redéploiement de leur mission.

234. Un premier obstacle est constitué par l'absence de statut de ces IGM comme le relevait déjà le CFAA de 2003. Les attributions des IGM ne sont clairement définies dans aucun texte officiel d'ensemble. La plupart du temps, ils constituent un service au sein de l'organigramme des ministères. Les situations des IGM varient d'un ministère à l'autre sans harmonisation possible à courte échéance compte tenu des traditions de chaque ministère. Ainsi en matière de définition des programmes d'audit, les IGM sont encore fortement tributaires des demandes ponctuelles ministérielles, qui perturbent, si elles sont trop fréquentes, la réalisation d'un programme d'audit préétabli, ainsi que des réclamations des usagers qui doivent être renseignées. Des décrets statutaires seraient nécessaires mais de nombreuses difficultés se dressent, principalement les lenteurs du processus d'élaboration et de décision des actes juridiques (voir aussi plus loin le cas du statut de l'IGF).

235. Un second obstacle est lié à la difficulté de recrutement d'auditeurs dans les ministères techniques, elle-même due au manque de statut et de perspectives attractives pour ces personnels. À cet égard, le plan de départ volontaire de 2005 a eu pour effet de réduire dans des proportions très importantes les effectifs de certaines IGM (ex : l'effectif de l'IGM à l'Agriculture est passé

¹⁰⁶ Réalisé par un bureau d'études (ADETEF).

¹⁰⁷ IIA : Institute of Internal Auditors ; COSO : Committee Of Sponsoring Organizations.

¹⁰⁸ Les marchés supérieurs à 5 millions de dirhams doivent être soumis à un audit *a posteriori*, mais en pratique ne le sont pas systématiquement. Ce seuil de 5 millions pourrait être aussi abaissé.

de 14 agents en 2004 à trois en 2006). Dans le même sens, le besoin de formation des auditeurs aux nouvelles techniques d'audit, ainsi qu'aux questions traitant de l'évolution des finances publiques, notamment de la technique des marchés publics, reste important. La TGR, qui regroupe un certain nombre de compétences en cette matière, devrait être sollicitée dans le cadre de son plan de formation à destination des ministères

236. Un troisième obstacle, majeur, est lié à l'insuffisance des liens juridiques entre les IGM et l'IGF. Ce point sera traité ci-après dans la partie réservée à l'IGF. Mais il est fondamental dans un processus de dynamisation des IGM qui, seules, ne semblent pas en mesure de relever le challenge qui se dresse devant elles. À cet égard, l'attente des IGM vis-à-vis de l'IGF est très importante. Il serait donc souhaitable de resserrer les liens entre les IGM et l'IGF en inscrivant dans un texte général sur les IGM (décret) la nature de ces liens fonctionnels entre les IGM et l'IGF en vue de la diffusion des normes et méthodologies d'audit dont seule l'IGF peut assurer la maîtrise. Il conviendrait aussi, dans le même texte, de promouvoir le développement des actions d'audit conjointes (IGF-IGM) qui, en pratique, s'avèrent un excellent moyen de développer la coordination des différentes fonctions d'audit et de renforcer les IGM (de même d'ailleurs que la diffusion des méthodologies d'audit).

Plan d'actions recommandé

Prendre un décret 1/ définissant le statut réglementaire des IGM (missions et carrière des auditeurs en vue de dynamiser leur fonction) et 2/ renforçant les liens fonctionnels entre l'IGF et les IGM en vue de dynamiser le rôle et le fonctionnement des IGM et de diffuser les normes et standards d'audit (*court-moyen terme*).

Promouvoir l'application du « Manuel d'audit de la performance » dans le cadre de missions d'audit conjointes entre l'IGF et les IGM.

Inscrire les IGM prioritairement dans les programmes de formation dispensés au sein des ministères, notamment en matière de marchés publics.

Transmettre les programmes et rapports des IGM à l'IGF et à la Cour des Comptes.

III. L'Inspection générale des finances a accompli une transition certaine de son rôle d'inspection vers une fonction élargie d'audit...

237. Le CFAA de 2003 avait largement analysé l'organisation et les méthodes de travail de l'IGF. Plusieurs recommandations avaient été adoptées.

Quelles étaient les principales recommandations du CFAA de 2003 pour l'IGF

- *Développer parallèlement au contrôle de régularité le contrôle de résultat et de la performance des dépenses publiques.*
- *Accroître le rôle de l'IGF dans le domaine de l'évaluation de la performance selon son statut et son approche stratégique, en favorisant autant que possible la communication des résultats des travaux avec les autres corps de contrôle.*
- *Assurer la coordination des actions de renforcement du contrôle de performance par les IGM avec celles de L'IGF.*
- *Développer des standards et normes de contrôle de la performance en liaison avec les IGM.*
- *Actualiser la loi de 1960 sur le statut et les attributions de l'IGF.*

...au vu des actions entreprises en 2003-2005 ...

238. L'évolution du rôle de l'IGF, forte actuellement de quelque 80 inspecteurs, a incontestablement suivi le sens de ces recommandations même si toutes ne sont pas encore mises en œuvre, notamment la réforme du statut (voir plus loin). Cette orientation générale apparaît à travers son plan d'action stratégique qui fait le bilan des réalisations antérieures de 2003-2005 et présente le programme 2006-2008.

Quels ont été les quatre axes stratégiques de mesures mises en œuvre en 2003 -2005 par l'IGF

1. *Le renforcement de l'action de contrôle et d'audit.*
2. *La formalisation des procédures de contrôle et d'audit et la modernisation des outils utilisés.*
3. *Le développement de la capacité de l'IGF à travers la formation et la coopération avec les autres instances de contrôle.*
4. *L'élaboration d'un plan directeur informatique.*

239. En grande partie, ces axes stratégiques ont été effectivement suivis de mesures concrètes et de résultats mesurables :

- le renforcement de l'action de contrôle et d'audit s'est manifesté par un nombre d'interventions de 2005 (80) supérieur de 20 % à celles de 2004 et par leur nature, privilégiant la démarche d'évaluation des projets publics financés¹⁰⁹.

¹⁰⁹ Majoritairement des projets financés par les bailleurs de fonds (Banque mondiale).

Les 80 interventions d'audit et de contrôle menées en 2005 par l'IGF

Audit des organismes publics : 31

- *audit des marchés publics (sup. 5 MDH) des Douanes de Casablanca et de Tanger-port,*
- *vérification des trésoreries préfectorales de Témara et de Salé,*
- *contrôle et évaluation des comptes spéciaux du trésor,*
- *audit d'établissement et entreprises publiques, notamment la SONARP, et d'œuvres sociales.*

audit des projets financés : 33

- *secteurs de l'habitat, éducation, agriculture, développement social, infrastructures permettant d'évaluer les capacités de gestion, notamment dans le secteur de l'éducation nationale.*

enquêtes et évaluations : 16

- *secteurs sociaux et d'infrastructure : évaluation de la réalisation des objectifs d'atténuation des situations de grave déficit et de l'utilisation des crédits, de la durée moyenne d'exécution et du taux d'annulation.*

• la formalisation des procédures de contrôle et d'audit et la modernisation des outils utilisés ont été initiées avec la codification des règles et des normes professionnelles par l'unification des principes régissant les missions d'audit et leurs modalités d'exécution, l'unification des pratiques professionnelles et la standardisation des rapports permettant de relater les résultats des missions d'audit. En décembre 2005, le manuel d'audit de l'IGF¹¹⁰ a été certifié conforme aux normes internationales d'audit (ISA) par la CNCC (Compagnie nationale des commissaires aux comptes) et l'OEC (Ordre des experts comptables). Ce manuel devrait désormais servir de cadre de référence non seulement aux inspecteurs eux-mêmes mais également -et c'est aussi un de ses objets- aux entités auditées dans la mesure où il améliore la prédictibilité des contrôles et où sa connaissance leur permet désormais de mieux anticiper la nature des contrôles et par là même de mieux s'assurer de la régularité de leur propres procédures.

Quelques données sur le manuel d'audit de l'IGF¹¹¹

- *Le manuel a été élaboré en concertation avec des organismes d'audit et de comptabilité répondant aux normes internationales en ces matières.*
- *Il vise à renforcer les capacités d'audit de l'IGF en mettant ses méthodologies d'audit en conformité avec les standards internationaux.*
- *Dans le cadre de ses missions d'audit stratégique et de performance, l'IGF est chargée d'auditer des organismes publics, des projets financés par les bailleurs de fonds ainsi que des projets dans le secteur associatif qui bénéficient du concours de l'État.*
- *Dans ce cadre, l'IGF a décidé de normaliser sa méthodologie d'audit en vue de répondre aux objectifs :*
 - *d'harmonisation des principes d'audit et de leurs modalités d'application*
 - *d'unifier les pratiques professionnelles et la culture technique de ses inspecteurs*
 - *de produire des rapports standards relatant les résultats de ses missions d'audit.*

¹¹⁰ Financé en partie par un don de la Banque mondiale.

¹¹¹ Extraits de l'avant-propos du manuel.

- le développement de la capacité de l'IGF à travers la formation et la coopération avec les autres instances de contrôle s'est manifesté principalement par l'élaboration d'un plan de formation, la participation à des missions conjointes avec l'OLAF, l'Office européen de lutte dédié à la recherche de la fraude dans la mise en œuvre des projets financés par l'Union européenne, et des actions d'assistance technique au profit de pays africains ayant engagé récemment des réformes dans le domaine du contrôle.

- l'élaboration d'un plan directeur informatique s'est traduite par la passation d'un marché pour une mise en œuvre à l'horizon 2010 d'un système informatisé d'aide et assistance à la fonction d'audit.

... et des actions prévues au plan stratégique 2006-2008 qui s'inscrivent dans le contexte actuel des réformes budgétaire, comptable et du contrôle....

240. Le plan d'action pour 2006, et plus largement pour la période 2006-2008, tient compte de l'actuel processus de réforme budgétaire et comptable. L'IGF a renforcé sa participation à la définition et évaluation de la réforme budgétaire axée sur les résultats en apportant son expertise et son expérience aux actions décidées par le Ministère des Finances. Le plan prévoit, outre son intervention déjà évoquée dans le processus de certification des ordonnateurs (voir section ci-dessus consacrée à la réforme du contrôle), de renforcer les actions d'audit dans les départements ministériels ayant adhéré au processus de réforme pour mieux évaluer la nature et de la pertinence des indicateurs de performance et la mise en place d'un système de contrôle de gestion. Les audits de l'IGF doivent aussi permettre aux ministères de mieux élaborer les plans de formation ministérielle et d'en suivre les résultats en tirant parti des audits.

241. L'examen du programme de vérification et d'audit de l'IGF en 2006 (en projection à partir des résultats au 31 août) fait apparaître une évolution qualitative certaine indiquant un glissement vers des fonctions d'audit élargies.

Quelles sont les évolutions dans les interventions de l'IGF en 2006

•un nombre d'interventions en hausse.

2003 : 71. 2004 : 67. 2005 : 80. 2006 : 87

•un nombre d'audits des projets financés et des organismes publics stable

On note toutefois pour l'audit des organismes publics un fléchissement en 2004.

•un nombre de vérifications de gestion financière des postes comptable en nette baisse.

Le programme de vérification des huit premiers mois ne comprend, sur 58 missions, que 10 vérifications de gestion financière, ce qui illustre la nouvelle orientation et sans doute l'amorce d'une prise en charge de ces tâches par la DAI comme recommandé par le CFAA de 2003.

•un nombre d'études, évaluations et enquêtes en nette croissance :

2003 : 2. 2004 : 14. 2005 : 16. 2006 : 13 déjà au 31 août 2006.

•un nombre d'audits élargis en nette croissance.

Les audits sont élargis à des procédures d'ensemble (marchés publics), des projets et des opérations interministérielles telles par exemple celles incluant des organismes mais aussi des marchés du Ministère des Finances, des projets et des opérations plus larges de gestion ministérielle ou de politique publique comme par exemple l'opération des départs volontaires en retraite.

...mais reste toujours en attente d'un statut législatif rénové qui permettra de consacrer dans les textes une évolution déjà largement entamée dans la pratique...

242. La recommandation du CFAA de 2003 d'actualiser la loi de 1960 sur les attributions de l'IGF n'est pas encore entrée en vigueur. Cette recommandation est basée sur une observation de bon sens selon laquelle les pratiques de l'IGF ne correspondent plus guère aujourd'hui à celles décrites dans la loi de 1960 qui reflétaient la réalité des fonctions d'inspection de l'époque mais qui ne sont plus adaptées aux fonctions d'audit que l'IGF exerce aujourd'hui.

243. Un projet de loi préparé en 2004 est resté en souffrance au sein du circuit de décision gouvernemental. Il convient de reprendre cette procédure et de la mener à son terme dès lors que le texte, dans ses grandes lignes, est de bonne facture.

Quelles sont les principales dispositions du projet de statut qui reflètent mieux les missions de contrôle et d'audit élargi actuelles de l'IGF

Les dispositions de la loi actuelle sur les missions d'audit interne

• «effectuer les vérifications des services de caisse et de comptabilité, deniers et matières, des comptables publics et, de façon générale, des agents de l'Etat et des collectivités locales.

• Vérifier la gestion de ces comptables et s'assurer de la régularité des opérations enregistrées dans les comptes des ordonnateurs de recettes et de dépenses publiques et de tous administrateurs»

Les dispositions du nouveau projet de loi sur les missions d'audit interne

• « Contrôler la gestion des organismes publics, des sociétés d'État, des filiales publiques et des sociétés mixtes (...) ainsi que toute personne physique ou morale bénéficiant directement ou indirectement du concours financier de l'État, d'une collectivité locale ou d'un organisme public sous forme de subventions, d'avances ou de garanties ;

• ils (les inspecteurs des finances) apprécient, par ailleurs, les résultats réalisés eu égard aux objectifs assignés et aux moyens mis en œuvre à cet effet. Ils s'assurent que le contrôle interne, les systèmes d'information et les procédures mis en place dans les organismes soumis à son contrôle permettent une gestion optimale de leurs ressources et de leurs emplois et la protection de leur patrimoine.»

244. Le projet de loi confère à l'IGF une définition de ses missions conforme au contrôle de performance. Il prévoit également la transmission à la Cour des comptes des rapports qui relèvent des opérations de nature à constituer une gestion de fait ou des infractions en matière de discipline budgétaire et financière ou comportant des anomalies graves. Pour les faits de nature à justifier des poursuites pénales, il est prévu que le Ministre chargé des Finances saisit le Ministre de la Justice.

245. D'autres dispositions de ce texte apparaissent devoir être précisées, ou sont discutables. Ainsi la publication d'un rapport annuel, contraire à certaines traditions des corps de contrôle interne¹¹², doit pouvoir être précisée comme étant un rapport annuel *d'activité*, qui ne traite pas des affaires auditées sur le fond. Plus accessoirement, la prestation de serment, qui n'est pas prévue dans le texte actuel, peut aussi prêter à confusion avec celle en vigueur pour les magistrats de la Cour des comptes. Enfin, le statut¹¹³ pourrait prévoir la communication des programmes et des travaux des IGM à l'IGF, ce qui n'est fait en pratique aujourd'hui que partiellement.

¹¹² La publication d'un rapport annuel, dès lors qu'il relate les affaires au fond comme le font généralement les rapports des corps d'audit public externe, peut conduire à confusion. L'objectif des audits internes est d'alerter les responsables ministériels sur les irrégularités ou insuffisances, souvent d'ailleurs potentielles en vue que des mesures correctrices soient prises. Publier ces informations rendrait cet objectif caduc et pourrait conduire à une autocensure des corps d'audit interne. C'est plutôt à l'auditeur externe, en bout de chaîne, de mettre en lumière ces insuffisances auprès du public dès lors qu'elles n'auraient pas été corrigées par les responsables.

¹¹³ Cette disposition pourrait aussi figurer dans le décret proposé plus haut (cf par.236) pour la coordination entre l'IGF et les IGM.

...et dont l'évolution doit se prolonger dans la voie d'une meilleure synergie avec les Inspections générales ministérielles.

246. Comme indiqué plus haut, l'allègement du contrôle *a priori* et la mise en place progressive d'inspections générales ministérielles pour développer une politique d'audit au sein des ministères devrait conduire l'IGF à mieux définir son rôle dans un tel contexte. Notamment pour la coordination de l'audit. Les pratiques internationales en matière de coordination varient selon que l'on privilégie les approches décentralisées aux termes desquelles chaque ministère dispose de son propre service d'audit sous sa seule autorité et référant à son seul ministre ou selon que l'on préconise des systèmes d'audit centralisé sous l'autorité du Ministère des Finances (ou du Premier Ministre).

247. Il semble qu'un équilibre judicieux peut se dessiner au Maroc combinant à la fois des inspections ministérielles indépendantes, à vocation ministérielle, et une inspection générale des finances, à vocation interministérielle. Il serait hautement souhaitable, comme cela a été dit plus haut (voir II –IGM) qu'une telle évolution confie aussi à l'IGF une fonction de détermination, coordination et harmonisation des modalités d'audit en termes de normes et d'approche par le risque, mais en laissant la détermination des programmes d'audit à la décision de chaque inspection ministérielle. Ce rôle central d'harmonisation des méthodes d'audit dévolu à l'IGF lui permettra de renforcer l'unité de la fonction de contrôle au sein des différents ministères et autres entités publiques, unité qui sera de plus en plus nécessaire notamment dans un contexte de réforme budgétaire et comptable mais aussi plus largement de réforme de l'État. Cette disposition devrait être introduite dans le décret général relatif au statut des IGM (voir plus haut)

248. Dans le prolongement de son rôle de « certification des ordonnateurs » pour la réforme du contrôle *a priori*, l'IGF devra jouer un rôle essentiel d'impulsion et de coordination de la politique d'audit dans la mise en place des modes de gestion par la performance et dans le moyen terme (CDMT). De ce point de vue, il serait très souhaitable que la pratique des audits conjoints, lorsque le champ de l'audit revêt un caractère interministériel, soit étendue et que les IGM puissent être associées aux missions de l'IGF afin d'assurer la diffusion de l'approche d'audit souhaitée. À ce titre, le rôle de l'IGF est indispensable.

Plan d'actions recommandé

Adopter le projet de loi visant à moderniser le rôle et les missions de l'IGF.

Placer l'IGF au centre du dispositif d'audit interne de la dépense publique dans le cadre de ses missions de soutien, d'orientation et de coordination des missions d'audit des IGM.

Associer les IGM dans les missions d'audit interministérielles de l'IGF.

IV.1 Le contrôle externe de la Cour des comptes, devenu stratégique dans le contexte actuel des réformes,...

249. Le rapport du CFAA de 2003 avait longuement analysé les caractéristiques légales et pratiques de la Cour des comptes et de son réseau des Cours régionales (CRC). Les principales recommandations avaient trait à la nécessité de « *réussir le déploiement des Cours régionales, véritable structure de contrôle et d'audit au niveau régional, de parvenir à un bonne coordination des relations entre la Cour et les Cours régionales, de consolider l'indépendance de l'institution, de parvenir à un état de coordination entre la Cour et les autres organes de contrôle externe et enfin de veiller à ce que l'examen des lois de règlement puisse avoir lieu dans des délais plus raisonnables (les deux ans prévus par la loi organique étant déjà trop longs)* ».

250. Les réformes budgétaires, comptables et du contrôle interne *a priori* rendent ces recommandations plus importantes encore dans la mesure où le renforcement du contrôle externe *a posteriori* est censé apporter une contrepartie efficace à l'allègement du contrôle *a priori* interne. En effet, l'audit externe par une Cour des comptes représente une sérieuse garantie de contrôle de la régularité et de la transparence des comptes, notamment au regard des analyses de benchmark international. C'est là une sécurité appréciable dans une période sensible de modification des pratiques financières et comptables. L'audit par une institution extérieure à l'administration constitue aussi une assurance-qualité du contrôle d'un budget qui sera présenté par objectifs.

...s'est amélioré grâce à la consolidation du respect des normes INTOSAI...

251. L'examen actuel de cette institution montre que le contrôle externe est exercé en cohérence avec les normes INTOSAI depuis la refonte du code des juridictions financières (code de la Cour et des Cours régionales) en 2003.

252. L'indépendance de la Cour, principe premier de tout auditeur externe public, s'est affirmée principalement par trois faits majeurs : son statut prévu par la Constitution a été parachevé par le déploiement des Cours régionales, la publication d'un rapport annuel est désormais largement diffusé (rapports 2004 et 2005) dans le public et ses moyens logistiques sont en progression par rapport à ceux de ces dernières années. Globalement le contrôle s'en est trouvé renforcé.

253. Toutefois, le rapport annuel de la Cour qui s'assimile aujourd'hui plutôt à un rapport d'activité devrait être enrichi des informations essentielles recueillies au cours des enquêtes et vérifications durant l'année. Le rapport devrait retracer, en langage clair et accessible au public, les principales conclusions des missions effectuées par la Cour et les CRC de sorte que les affaires soient portées à la connaissance du public en vue d'une transparence plus complète. Le benchmark international et notamment les normes INTOSAI recommandent d'intégrer ces analyses *au fond* dans le rapport annuel. Ceci suppose bien entendu que la Cour fasse le tri des informations qui peuvent être rendues publiques et celles qui ne peuvent l'être du fait de procédures judiciaires en cours. La Cour semble avoir retenu cette approche élargie pour les prochains rapports (à partir de 2006).

...et la modernisation de ses conditions de fonctionnement qui s'apprécie à travers les moyens logistiques accrus,...

254. Le renforcement des moyens logistiques est indispensable à toute institution supérieure de contrôle externe. C'est un critère important de la norme INTOSAI. Notamment, son budget fait l'objet d'un processus de décision propre durant les arbitrages budgétaires, critère essentiel pour

que l'institution puisse faire valoir ses besoins spécifiques et que ceux-ci ne soient pas confondus à l'intérieur du budget d'un autre organisme ou d'une autre entité. Ce renforcement logistique s'apprécie à partir de l'évolution du budget, du personnel, de la formation, de l'informatique et de la coopération internationale.

255. **Le budget** de la Cour est en augmentation constante, ce qui est en partie lié à la montée en charge des Cours régionales dont les sous-budgets ne sont pas encore individualisés, le Président de la Cour restant l'ordonnateur de leurs dépenses. Cette configuration, sans doute nécessaire en période de déploiement des Cours, devrait être modifiée afin de permettre aux présidents de Cours régionales, une fois leur budget stabilisé, d'être sous-ordonnateur de leur propre budget. Ceci clarifierait les structures de coûts de chaque Cour et faciliterait d'une part, les décisions de répartition des budgets initiaux ainsi que le suivi de leur exécution dans chaque Cour et d'autre part, permettrait à terme une plus grande autonomie des présidents de Cours dans le choix de leurs dépenses reflétant ainsi leur autonomie institutionnelle par rapport à la Cour pour leurs programmes de travail et les particularités du contrôle de chaque région.

256. S'agissant des **moyens humains**, une amélioration quantitative et qualitative a été engagée. L'augmentation du nombre de magistrats est réelle, sans atteindre toutefois les objectifs annoncés lors du CFAA de 2003 : le nombre de magistrats actuel de 218 (non compris les auditeurs en stage de formation initiale) est substantiel mais inférieur à l'objectif de 350 avancé initialement. Des prévisions réalistes au plan budgétaire doivent cependant prendre en compte les capacités nécessaires à la formation initiale des stagiaires qui, en tout état de cause, ne pourraient permettre d'absorber plus d'une vingtaine de recrutements supplémentaires par an. Il convient aussi de signaler la diversité d'origine des magistrats qui constitue un atout, une soixantaine d'entre eux ont une formation d'ingénieur.

257. Concernant la **formation des personnels**, la Cour a entamé une action importante de formation avec l'institution d'un plan de formation permanente mais aussi l'adoption d'un plan de formation 2005-2007 pour les nouveaux auditeurs. Les objectifs de ce dernier sont doubles et visent les aspects juridiques et procéduraux ainsi que les aspects financiers et comptables. Le programme étalé sur deux ans associe des cours théoriques (620 heures/an) avec des intervenants de haut niveau et des stages pratiques au Maroc et à l'étranger. La Cour consacre par ailleurs aux magistrats en exercice un temps de formation permanente d'un mois/an, ce qui paraît conforme aux pratiques internationales. Des actions de formation ont été mises sur pied par les Cours régionales par exemple sur l'organisation administrative locale et les questions comptables et financières. Plusieurs magistrats ont effectué des missions d'information et des stages auprès d'institutions supérieures de contrôle, notamment les Chambres régionales des comptes françaises, mais aussi avec les auditeurs externes de pays de tradition anglophone (USA).

258. Concernant enfin les **moyens informatiques**, la Cour a élaboré en 2004 un schéma informatique qui se poursuit malgré quelques difficultés budgétaires. Le rapport annuel 2005 détaille les opérations réalisées. Chaque magistrat dispose désormais d'un micro-ordinateur et accès internet. Un site WEB externe a été réalisé¹¹⁴. L'informatisation stratégique du greffe, qui assure le suivi de la production des comptes et des différents stades de leur traitement, est pour le moment assurée par une application assez rudimentaire sous EXCEL réalisée par la Cour. Un nouveau système, plus élaboré (sous-système métier « greffe ») est prévu au schéma directeur et en cours de réalisation. Chaque nouvelle application entraîne l'organisation d'une formation. La mise en place d'un système intranet, instrument indispensable de communication dans le cadre d'enquêtes communes Cour/CRC ou CRC entre elles, particulièrement pour l'évaluation de

¹¹⁴ www.courdescomptes.ma.

politiques publiques, est prévue pour 2007. Il permettra un échange d'informations facilitant le travail de recherche des auditeurs et une harmonisation des pratiques des auditeurs au niveau national. Son installation effective en 2007 devrait constituer une priorité pour la Cour.

Comment ont évolué les moyens logistiques et humains de la Cour et des Cours régionales

	2004	2005	%	
<i>Budget de fonctionnement</i>	67,3	82,7	22,9	
<i>-dont personnel</i>	56,7	68,4	20,6	
<i>Budget d'équipement</i>	18,7	18,6	-	
<i>Budget total (MDh)</i>	86	101,3	17,8	
	1998	2003	2004	2005
<i>Nombre de magistrats</i>	78	192	201	214
				218 ¹¹⁵

... le développement du contrôle de résultat et de la performance,...

259. Le précédent rapport de 2003 relevait que l'insuffisance de ses effectifs avait conduit la Cour à privilégier l'activité de jugement des comptes au détriment de ses missions plus nouvelles d'audit et d'évaluation de la dépense publique dans une logique de performance.

Quels sont les trois types de contrôle que la Cour exerce sur les deniers publics

- *Le contrôle juridictionnel des comptes qui est un contrôle de régularité de la dépense et qui sanctionne une responsabilité pécuniaire du comptable si les comptes font apparaître une anomalie comptable ou une irrégularité dans l'application des règles de la dépense (ce qui inclut une action possible en matière de discipline budgétaire et financière à l'égard des ordonnateurs¹¹⁶) ;*
- *Le contrôle de la gestion de l'ordonnateur qui s'assimile à un contrôle de résultats et de la performance de la dépense appréciée au regard de son efficacité administrative et économique ;*
- *Le contrôle de l'emploi des fonds publics et des fonds collectés par appel à la générosité publique.*

260. Or, la Cour s'est résolument tournée vers le contrôle de la gestion de l'ordonnateur à partir de 2004. Le code des juridictions financières, paru en juin 2002, a défini largement le contrôle de la gestion. C'est ainsi que l'article 75 dispose que :

¹¹⁵ Non compris les magistrats stagiaires en cours de formation initiale.

¹¹⁶ Procédure dite de la discipline budgétaire et financière.

Comment le contrôle de gestion de l'ordonnateur est en réalité un contrôle de résultats et de performance

Article 75 du code de juridiction financière de 2002.

« Le contrôle de la Cour porte sur tous les aspects de la gestion. (...) Il comprend la régularité et la sincérité des opérations réalisées ainsi que la réalité des prestations fournies, des fournitures livrées et des travaux effectués. (...) mais aussi la qualité de la gestion (...), la réalisation des objectifs assignés, les résultats obtenus ainsi que le coût et les conditions d'acquisition et d'utilisation des moyens mis en œuvre. (...) Il s'assure aussi que les systèmes et procédures mis en place ...garantissent la gestion optimale de leurs ressources et de leur emploi, la protection de leur patrimoine et l'enregistrement de toutes les opérations réalisées. »

Le texte attribue aussi à la Cour des missions « d'évaluation des projets publics afin d'établir sur la base des réalisations, dans quelle mesure les objectifs assignés à chaque projet ont été atteints, au regard des moyens mis en œuvre ».

C'est donc une définition du contrôle de performance large et complète qui a été retenue et qui couvre tous les aspects de la gestion et correspond aux normes internationales les plus exigeantes. Le contrôle de la Cour et des Cours régionales en application des normes INTOSAI s'exerce sur l'ensemble des entités manipulant des deniers publics : services de l'État, collectivités locales, établissements publics, entreprises concessionnaires ou gérantes d'un service public, sociétés dans lesquelles l'État ou les établissements publics possèdent une participation ou un pouvoir de décision ainsi que les organismes de prévoyance sociale.

261. Si la Cour, de 1979 à 2003, n'avait effectué que quelques 30 missions environ en matière de contrôle de la performance, elle a en revanche engagé sur la seule année 2005, avec les Cours régionales des comptes, quelques 87 missions, soit une accélération très significative. Le rapport annuel 2005 liste 12 missions engagées par la Cour centrale concernant tant des organismes publics (Ministère des Pêches maritimes, Office national marocain du tourisme, Agence pour le développement des provinces du Nord, ..), que des missions à caractère horizontal (secteur de l'habitat ou de la prévoyance sociale, ...). Pour les CRC, le rapport 2005 fait état de 75 missions engagées et des principaux types d'observations relevées à l'égard des comptables et des ordonnateurs. Le nombre, le détail et la qualification des observations relevées témoignent d'une activité réellement soutenue.

262. Les vérifications de 2005 ont permis de déclencher des procédures de sanctions auprès de la chambre de discipline budgétaire et financière ainsi que de proposer des recommandations d'amélioration de la gestion.

263. La moitié de l'activité de la Cour est ainsi aujourd'hui consacrée au contrôle de la gestion et de la performance, avec l'objectif d'étendre cette part¹¹⁷. Il est à noter que la réforme budgétaire de la globalisation et de la performance, notamment la présentation des budgets par programmes et indicateurs de résultats, va donner un essor supplémentaire au contrôle de la performance.

¹¹⁷ Pour comparaison, le contrôle de la gestion par les CRC en France occupe désormais près de 60 % de leur temps.

... l'adoption d'une nouvelle méthodologie du programme de vérification,...

264. La nouvelle méthodologie adoptée par la Cour pour définir son programme de vérification est centrée autour du mode d'établissement d'un programme annuel, de la recherche de nouveaux instruments de contrôle et d'une meilleure articulation avec les autres contrôles externes, notamment le suivi des recommandations. Le mode d'établissement du programme annuel de la Cour s'inspire des normes et pratiques internationales. Il est fondé sur sept critères :

Quels sont les sept critères que la Cour retient pour établir son programme annuel de travail

- le secteur d'activité de l'entité à contrôler
- l'enjeu budgétaire et financier
- la couverture territoriale
- le statut juridique
- la périodicité
- les risques apparents et latents
- les conclusions des rapports établis par les corps d'inspection internes.

265. Ces critères cumulatifs sont caractéristiques d'une approche générale par le risque (maximisation du rendement des contrôles), mais prennent aussi en compte, notamment pour la couverture territoriale, la nécessité de couvrir des entités réparties sur tout le territoire, ou pour la prise en compte des rapports des autres corps de contrôle afin de faire jouer les synergies du contrôle. Il y a actuellement un envoi plus régulier des rapports des corps de contrôle à la Cour¹¹⁸. Il convient de rappeler que la Cour, étant l'institution supérieure de contrôle du Royaume, devrait être destinataire de tous les rapports des corps de contrôle en vue de leur exploitation pour les suites à donner et, ce, dans le respect de l'indépendance de chaque organe de contrôle interne (IGF, IGAS, IGM, DAI).

266. La Cour a par ailleurs systématisé certains de ses procédures et des instruments de contrôle comme la nomenclature des pièces justificatives à demander aux organismes vérifiés et a élaboré un guide de vérification. Elle a aussi fait appel aux instruments informatiques de contrôle comme le logiciel IDEA auquel ont été formés des magistrats-formateurs.

...de procédures de suivi de certaines de ses recommandations,...

267. Le suivi des recommandations constitue un autre point important pour la consolidation du contrôle exercé par la Cour. À cet égard, le code des juridictions financières prévoit que dans chaque ministère un haut fonctionnaire, ayant au moins le rang de directeur d'administration centrale, est chargé de veiller à la suite donnée aux référés (observations et suggestions faites par la Cour aux autorités gouvernementales en vue de leur application immédiate). La mise en œuvre de cette disposition est effective, mais concerne seulement les référés (procédure exceptionnelle) et non pas les recommandations des rapports.

...et de prise de responsabilités dans diverses instances professionnelles internationales

268. L'essor pris par la Cour des comptes l'a aussi conduite à endosser des responsabilités internationales qui se sont traduites notamment par la présidence de la commission de l'INTOSAI

¹¹⁸ article 109 du code des juridictions financières

chargée du renforcement des capacités professionnelles (*capacity building*), la première vice-présidence de l'ARABOSAI, la présidence de l'AISCCUF¹¹⁹ et la participation avec son homologue française au contrôle des comptes de certaines organisations internationales, ce dernier point étant très important pour le perfectionnement de ses méthodes et capacités de travail.

IV-2. L'activité de la Cour se heurte toutefois à une production de comptes « à contrôler » encore trop faible.

269. Au-delà du contrôle de la performance, la Cour maintient sa fonction de base du contrôle juridictionnel qui concerne les comptables publics mais aussi les ordonnateurs par le biais de sa compétence en matière de discipline budgétaire et financière.

Quels sont les résultats du contrôle juridictionnel des comptes de la Cour et de la procédure de discipline budgétaire en 2005

<i>nbre de comptes vérifiés :</i>	1.173
<i>nbre d'observations relevées :</i>	1.703 (+218 % / 2004)
<i>nbre d'arrêtés rendus :</i>	480
<i>nbre d'arrêtés de débet :</i>	20
<i>nbre de dossiers de discipline budgétaire :</i>	61

270. Cette activité juridictionnelle, pour la seule Cour centrale, est importante et indique une activité soutenue. Le nombre significatif de dossiers en discipline budgétaire indique une certaine faiblesse au niveau de la fiabilité des ordonnateurs¹²⁰, tandis que le nombre assez faible de « débits » semblerait indiquer une meilleure fiabilité au niveau des comptables. Toutefois ces taux de jugement des comptes restent très faibles eu égard à la masse des comptes contrôlables et témoignent d'une bonne fiabilité du système global. Le rapport annuel de la Cour de 2005 relève que le nombre des comptes non produits à la Cour relatif à la période antérieure à 2003 est de 3 046, soit un taux de production ne dépassant pas 41 % des comptes exigés par la législation en vigueur. Ceci est dû principalement aux difficultés pratiques rencontrées par les services de l'État dans la présentation de leurs comptes conformément aux dispositions de l'article 25 du code des juridictions financières. Ce faible taux est encore aggravé par un retard par rapport aux délais réglementaires de production des comptes. Le retard porte principalement sur les comptes des services de l'État gérés de manière autonome (SEGMA), des receveurs des collectivités locales et des secrétaires-greffiers des tribunaux qui n'ont jamais produits leurs comptes depuis leur élévation en comptables principaux en 1982. Par ailleurs, la procédure de « mise en état d'examen » des comptes¹²¹ est imparfaitement appliquée par certains organismes, ce qui ne permet pas leur contrôle dans les délais impartis. La Cour a récemment pris de nouvelles circulaires pour rappeler aux ordonnateurs la législation en vigueur en matière d'obligation de produire les comptes. Des mesures plus contraignantes sont aussi possibles.

¹¹⁹ Association des Cours des comptes francophones.

¹²⁰ La procédure de discipline budgétaire vise exclusivement les ordonnateurs pour les irrégularités dans les procédures d'engagement ou d'ordonnancement. Elle ne s'applique pas aux comptables qui sont, eux, soumis à la procédure dite du débet (remboursement sur leurs deniers personnels des dépenses irrégulières payées).

¹²¹ La mise en état d'examen des comptes permet leur contrôle dans les formes prescrites. À défaut, les comptes ne peuvent être examinés valablement, ce qui retarde la procédure.

271. La notification des jugements n'est pas satisfaisante non plus puisque seulement 30 % des arrêts rendus en 2005 ont été notifiés. La Cour estime qu'une telle situation devrait trouver une solution avec la mise en place d'une procédure de production des comptes par services de l'État.

IV-3. La perspective d'une certification des comptes de l'État par la Cour reste un objectif lointain mais qui doit néanmoins être préparée dès maintenant...

272. Actuellement, les comptes de l'État sont approuvés dans le cadre de la loi de règlement annuelle. Cette approbation vaut en réalité non pas *certification des comptes*, mais seulement *déclaration de conformité*, qui est une procédure axée sur l'aspect de régularité des écritures relatives aux différents stades de la dépense. La certification des comptes de l'État constitue en revanche une approche très au-delà englobant la situation patrimoniale de l'État.

Quelles sont les différences entre l'actuelle déclaration de conformité et la certification des comptes de l'État

• La **déclaration de conformité** des comptes de l'État faite actuellement par la Cour des Comptes lors de l'examen de la loi de règlement consiste à donner l'assurance de la concordance entre « les comptes individuels des comptables et le compte général du Royaume », ce qui suppose d'examiner la concordance entre la comptabilité des ordonnateurs (compte général de l'administration des finances) et des comptables (compte de gestion du Trésorier général) en fin de gestion, élément essentiel de fiabilité de l'exécution. C'est à l'occasion de l'établissement de cette déclaration de conformité que la Cour établit un rapport général sur l'exécution de la loi de finances et présente un examen en profondeur des pratiques budgétaires suivies par le Gouvernement.

• La **certification des comptes** de l'État constitue en revanche une approche très au-delà de la déclaration de conformité puisqu'elle équivaut pour l'auditeur à donner une assurance raisonnable que les comptes de l'État reflètent de façon exhaustive et sincère la réalité de la situation financière et patrimoniale de l'État. Elle conduit l'auditeur à émettre une opinion sur la sincérité des comptes de l'État. Cette certification ne peut s'appréhender que dans le cadre de la production de comptes normalisés (compte de résultats, comptes de bilans).

273. Le système de comptabilité publique de l'État est aujourd'hui à un stade très éloigné de la procédure de certification des comptes, puisqu'il fonctionne dans le cadre restreint d'une comptabilité de caisse, mais il serait néanmoins souhaitable que les autorités œuvrent au rapprochement de cet objectif lointain en plusieurs étapes.

...en procédant d'abord à une réduction des délais de reddition des comptes trop longs et qui ne devraient plus pouvoir perdurer...

274. L'examen de la loi de règlement elle-même -et donc les conditions préalables pour produire la déclaration de conformité par la Cour- connaît aujourd'hui plusieurs difficultés dues aux retards dans la présentation des comptes de l'État. Ces difficultés ont été analysées en profondeur dans le CFAA de 2003 et rappelées plus haut dans le présent rapport¹²². Elles tiennent principalement à deux aspects :

¹²² Voir partie VII sur la comptabilisation des dépenses.

- des aspects *techniques* liés aux difficultés de réconciliation comptable des comptes des ordonnateurs et des comptables. Les obstacles à cette réconciliation recouvrent la plupart de temps des sommes tout à fait négligeables¹²³ mais qui cependant bloquent le processus de réconciliation et de production comptable dans son ensemble. Cette situation est d'ailleurs à l'origine de certaines confusions¹²⁴ sur la capacité du système marocain à produire des comptes : les retards de production des comptes de l'État sous leur forme comptable (réconciliés au centime de dirham près) sont souvent assimilés, à tort, à des retards des situations d'exécution budgétaire, lesquelles sont généralement produites quelques mois (deux à trois mois) après la clôture des comptes avec une excellente précision (mais ces situations ne sont pas produites au centime près). Il reste néanmoins que le Royaume du Maroc s'est engagé à produire ses comptes sous le format actuel de la loi de règlement et qu'il se doit d'honorer cet engagement en y mettant les moyens nécessaires. Récemment, des initiatives ont été prises en vue de supprimer un facteur de blocage constitué par le report d'année en année de crédits engagés mais non utilisés (opérations non clôturées) qui faisaient obstacle à une réconciliation rapide des écritures des ordonnateurs et des comptables. Ces mesures ont eu des résultats positifs notamment au Ministère de la Santé. La fusion de l'ex-CED et de la TGR va aussi apporter des améliorations à cette production des comptes grâce à la centralisation au sein de la TGR de la comptabilité des engagements autrefois faite au niveau du CED. Une mesure importante et innovatrice (art. 25 du code des juridictions financières, loi 62-99) doit aussi être mentionnée comme facteur d'accélération de la production des comptes : il s'agit de la présentation des comptes de chaque ministère sous la forme d'un compte unique au lieu de plusieurs comptes comme cela était le cas précédemment le cas¹²⁵. C'est enfin le déploiement de GID qui va accélérer la production de ces comptes. Cette perspective est à échéance de 2011 pour une opérationnalité totale, mais sans doute avant pour une amélioration déjà significative dans la production des comptes.

- des aspects proprement organisationnels tenant à la complexité des circuits de validation des comptes et qui n'encouragent pas une mobilisation suffisante des responsables (ministères techniques, TGR et Budget). Une meilleure organisation, un calendrier plus contraignant et une plus grande mobilisation des autorités et des principaux acteurs permettraient de réduire ces délais, toutes choses égales. Sans doute, les critiques constantes, et encore récemment mises en avant par les analyses de benchmarks internationaux à l'encontre de cette situation citées ci-dessus, conduiront-elles les autorités à régler ce problème qui constitue un défaut endémique d'un système de finances publiques par ailleurs de qualité. De ce point de vue, le délai de deux ans prévu par la loi organique des lois de finances ne soutient plus la comparaison avec les benchmarks internationaux actuels qui préconisent un rendu des comptes simultané à la présentation au Parlement du projet de budget de l'année suivante (soit un délai de l'ordre de six à sept mois). Un tel objectif est un objectif certes souhaitable à terme, mais très éloigné de la pratique actuelle.

¹²³ Parfois quelques dizaines de dirhams.

¹²⁴ Voir par exemple le dernier rapport du groupe "Open Budget Initiative 2006" (www.openbudgetindex.org) qui, sur la base des données produites au 31 décembre 2005, pénalise fortement le système budgétaire marocain pour délivrance des comptes au-delà d'un délai de deux ans. Le rapport vise les comptes sous leur forme comptable (effectivement délivrés avec beaucoup de retard) mais ne prend pas en compte la réalité des situations d'exécution budgétaire disponibles quelques mois seulement après la clôture de l'exécution.

¹²⁵ Auparavant, plusieurs comptables produisaient leur propre compte pour un même ministère.

Comment se décomposent les retards de production de la loi de règlement 2001¹²⁶

Délai prévu par la loi organique :	2 ans

Délai des travaux de réconciliation des comptes ¹²⁷	3 ans et 9 mois
Délai de production des comptes propre à la TGR	1 an
Délai de production de la loi de règlement propre au Budget	3 mois
Délai d'examen à la Cour des comptes ¹²⁸	1 an

Délai total de production des comptes ¹²⁹	4 ans et 10 mois

275. La situation s'est cependant sensiblement améliorée en 2006, année où le projet de loi de règlement de 2002 était produit en même temps que celui de 2003. En 2007, les autorités prévoient la production des lois de règlement de 2004 et 2005, ce qui pour le rapport de 2005 correspondrait au délai maximum prescrit par la loi organique (délai de deux ans, rappelons-le, trop long). La poursuite de ces améliorations devraient permettre de réduire dans un premier temps le délai de production et d'audit des comptes à un an..

...ensuite en réformant le plan comptable en plusieurs étapes...

276. Le plan comptable de l'État doit être réformé en vue d'introduire d'abord une la comptabilité d'exercice simple. Le présent rapport a montré comment cet exercice pouvait être réalisé en deux ans (voir partie VII). Progressivement ensuite, des éléments décrivant la situation patrimoniale devraient pouvoir être introduits dans le plan comptable, notamment les amortissements et provisions, afin de parvenir à une véritable comptabilité patrimoniale mettant en jeu des comptes de bilans (stocks, biens patrimoniaux). Une évolution vers une comptabilité de ce type (*accrual accounting*) suppose bien entendu des procédures permettant de parvenir à un état de l'actif fiable au bilan. L'échéance pour une comptabilité de type patrimonial peut donc être estimée à quelque cinq années supplémentaires au minimum. Il s'agit évidemment d'un pré-requis indispensable à une certification des comptes.

... et enfin en améliorant graduellement les procédures qui permettraient de présenter des comptes en état d'être certifiés.

277. La certification des comptes ne doit pas être assimilée à un processus de certification obligatoire. L'expérience des quelques pays s'étant engagés dans cette voie montre au contraire que la certification ne fonctionne pas selon la *loi du tout ou rien*. Dès lors que les comptes sont en état d'être certifiés, il ne revient pas à la Cour de les certifier obligatoirement (ou de refuser de les certifier). Il existe toute une gradation des niveaux de certification qui précisément permet d'améliorer la qualité des comptes au fil des exercices. Ainsi les comptes peuvent être certifiés¹³⁰, ou certifiés avec des réserves -portant le plus souvent sur la qualité des bilans d'ouverture et la politique de provisionnement- qu'il convient alors d'explicitier¹³¹, voire de

¹²⁶ Les comptes de l'exercice 2001 ont été approuvés en Conseil des ministres le 12 octobre 2006 (voir l'analyse complète de ces délais en annexe au rapport).

¹²⁷ Ce délai recouvre des travaux de réconciliation conjoints aux ordonnateurs, à la TGR et au Budget.

¹²⁸ Ce délai recouvre des examens par intermittence des comptes et demandes de vérification.

¹²⁹ Les délais des différentes étapes ne sont pas cumulables arithmétiquement.

¹³⁰ Exemple des comptes du Canada.

¹³¹ Cas des comptes du Royaume-Uni depuis six ans.

chiffrer, ou bien encore encourir un refus de certification¹³² n'entraînant cependant pas de conséquences majeures, sauf bien entendu cas de malversation ou irrégularité, hypothèse alors identique à celle qui prévaudrait dans le système actuel. Il est donc possible de gérer la réforme de la certification des comptes sur une longue durée, sans atteindre nécessairement l'objectif de la certification elle-même.

278. Au total, la mise en place d'une certification des comptes est une réforme qui pourrait être envisagée à horizon d'une dizaine d'années¹³³, avec une mise en œuvre progressive ensuite, dès lors que sa préparation serait pensée et entreprise dès maintenant. Un tel objectif constituerait au demeurant un objectif déterminant et structurant pour toute modernisation de la comptabilité de l'État, dès lors que des comptes modernisés ont pour vocation naturelle d'être soumis à une procédure de certification externe. La certification des comptes doit donc être envisagée autant comme une voie de parvenir à la modernisation des comptes de l'État (même si elle n'est mise en pratique qu'à très longue échéance), que comme un objectif en soi.

V.1. Le challenge de l'insertion des Cours régionales des comptes dans le paysage administratif local marocain semble avoir été relevé...

279. La création des neuf Cours régionales des comptes s'inscrit dans le cadre de la consolidation de la décentralisation territoriale et de la déconcentration ainsi que du renforcement du contrôle de proximité. Les Cours bénéficient d'une autonomie au niveau de l'exercice de leurs attributions et d'une liberté pour la programmation de leurs travaux et de leurs actions. Elles se différencient de la Cour des comptes par la nature des comptables qui sont assujettis à leur contrôle et par certaines attributions spécifiques. La Cour et les Cours régionales constituent ensemble un ordre de juridictions financières régies par la loi n°62-99 formant code des juridictions financières promulguée le 13 juin 2002.

280. Les attributions des CRC concernent pour l'essentiel les collectivités locales alors que la Cour examine des dossiers relatifs à des dépenses à caractère national.

Quelles sont les attributions spécifiques des CRC par rapport à celles de la Cour

- *Juger les comptes et contrôler la gestion des **collectivités locales**, de leurs groupements et des établissements publics relevant de la tutelle de ces collectivités et groupements.*
- *Contrôler la gestion des **entreprises concessionnaires** ou gérantes d'un service public local et des sociétés et entreprises dans lesquelles les collectivités locales, groupements et leurs établissements publics possèdent une participation majoritaire ou un pouvoir prépondérant.*
- *Contrôler l'emploi des fonds publics reçus par les entreprises, **associations** ou autres organismes bénéficiant d'une participation au capital ou d'un concours de la part d'une collectivité locale, d'un groupement ou de tout autre organisme soumis au contrôle de la CRC.*

¹³² Cas des comptes des États-Unis (cas probable des comptes 2006 de la France).

¹³³ Dans l'exemple français un délai de cinq ans a été ménagé pour la mise en place de la certification (LOLF 2001), sur la base d'une comptabilité d'exercice préexistante.

• *Exercer une fonction juridictionnelle en matière de **discipline budgétaire et financière** à l'égard de tout responsable, tout fonctionnaire ou agent des collectivités locales et de leurs groupements, des établissements publics relevant de la tutelle de ces collectivités et groupements et de toutes sociétés ou entreprises dans lesquelles des collectivités locales ou des groupements possèdent une participation majoritaire ou un pouvoir prépondérant de décision.*

• *Concourir au contrôle des actes relatifs à l'**exécution des budgets** des collectivités locales et de leurs groupements.*

281. Institutions nouvelles, les Cours ont d'abord dû procéder à leur installation matérielle et prendre un certain nombre de mesures d'organisation comme le recensement des assujettis aux différentes catégories de contrôle et veiller à leur reddition des comptes. Elles ont aussi veillé à leur insertion dans le paysage administratif local en multipliant les contacts avec les représentants de l'État, qui assurent l'exécution des décisions des départements et provinces et la tutelle des communes, ainsi qu'avec les autorités locales qui exécutent elles-mêmes leurs décisions. Des séminaires ont été organisés à l'intention des comptables publics et des ordonnateurs dans certaines régions.

...grâce notamment à la priorité donnée au contrôle de la performance...

282. Si les Cours régionales n'ont pas négligé leurs activités juridictionnelles -331 comptes ont été vérifiés à fin 2005 sur un « portefeuille » de 1647 et 1245 produits, montants très significatifs compte tenu du fait que les cours sont en phase de démarrage -, leur activité de contrôle de la gestion, qualifiée de missions d'audit à portée étendue, a été privilégiée. Elle doit permettre aux CRC d'assurer la transparence financière à l'égard des organes délibérants comme à l'égard du public. Le champ du contrôle est large même si ce contrôle en est à sa phase de début et de mise en place. Sa définition prévue par l'article 147 du code des juridictions financières est semblable à celle de la Cour (article 75).

Le contenu du contrôle de performance par les CRC est très large

Art. 147 du code de juridictions financières

Le contrôle de la gestion (performance) vise « l'appréciation de la réalisation des objectifs assignés » aux collectivités locales ou à leurs groupements, « les résultats obtenus ainsi que le coût et les conditions d'acquisition et d'utilisation des moyens mis en œuvre ». Il porte, en outre, sur « la régularité et la sincérité des opérations réalisées ainsi que sur la réalité des prestations fournies, des fournitures livrées et des travaux effectués ». Il « s'assure que les systèmes et procédures mis en place garantissent la gestion optimale de leurs ressources et de leurs emplois, la protection de leur patrimoine et l'enregistrement de toutes les opérations réalisées ». Le contrôle doit permettre d'appréhender les responsabilités des différents acteurs : ordonnateurs, contrôleurs et comptables publics. Deux rapports sont établis à l'occasion de chaque contrôle, l'un concerne les résultats d'instruction des comptes, l'autre porte sur la gestion de l'organisme.

283. Le contrôle est aussi censé permettre d'appréhender les responsabilités des différents acteurs : ordonnateurs, contrôleurs et comptables publics. Deux rapports sont établis à l'occasion

de chaque contrôle, l'un concerne les résultats d'instruction des comptes (contrôle du comptable), l'autre porte sur la gestion de l'organisme (contrôle de la gestion de l'ordonnateur).

...et à une démarche visant à déterminer le périmètre de ses contrôles, les modes d'élaboration de son programme de contrôle et sa méthodologie d'audit.

284. Dès leur démarrage en 2004, les CRC ont adopté une démarche globale qui s'est articulée autour des axes suivants :

- Le recensement des assujettis au contrôle de la gestion et de l'emploi des fonds publics. Il s'est agi de déterminer le périmètre de contrôle, c'est-à-dire de répertorier l'ensemble des comptes qui devaient relever de leur compétence. Ce recensement nécessaire a été fait avec l'aide des autorités locales de l'État et a abouti à l'établissement de listes, dans le ressort de chaque CRC, de l'ensemble des entités à auditer (collectivités locales, établissements publics relevant des collectivités, entreprises concessionnaires, organismes bénéficiant de la participation d'une collectivité locale,...). Il s'est agi d'une tâche lourde et difficile, mais indispensable.

- La programmation des missions de contrôle à partir des critères cumulatifs et relatifs à la couverture territoriale, la diversité des organismes, l'enjeu financier de l'entité à contrôler et le secteur d'activité. Les missions programmées au titre de l'année 2005 ont concerné quelque 75 entités dont :

- 48 communes urbaines¹³⁴ (dont Rabat, Casablanca, Marrakech, Tanger, Agadir) et rurales,
- neuf établissements locaux (régies autonomes du secteur de l'eau, électricité, transports, ...)
- 18 sociétés concessionnaires (dont 13 à Rabat).

- La méthodologie de contrôle et d'audit qui, à l'instar de la Cour des comptes, reflète les normes et standards internationaux, principalement ceux de l'INTOSAI. Les CRC se sont attachées à constituer les dossiers permanents de chaque compte qui rassemblent l'ensemble des informations qui peuvent être réunies pour connaître la collectivité et son environnement et ainsi guider une programmation et un contrôle en se fondant sur la notion de risque. Simultanément, les CRC ont développé le contrôle mixte (dit *contrôle intégré et concomitant*) à la fois *juridictionnel* pour le comptable et *de la gestion* pour l'ordonnateur. Cette pratique facilite les contrôles en permettant d'en avoir une vue globale immédiate (régularité et efficacité) et en réduit le coût.

¹³⁴ Dont deux arrondissements de Casablanca.

Comment les CRC ont mis en œuvre une programmation basée sur le risque et une méthodologie de vérification conforme aux normes INTOSAI

Phase de planification et de prise de connaissance

- collecte d'informations sur l'entité à contrôler
- exploitation des documents et supports comptables et financiers
- détermination des zones à risques et analyse des axes de contrôle retenus (enjeux financiers)

Phase de contrôle

- examen des documents complémentaires demandés
- entretiens avec les responsables
- appréciation et évaluation du système de contrôle interne
- analyse des documents comptables et financiers
- contrôle de la matérialité des rapports

Phase de rédaction des rapports et recommandations

- respect de la procédure contradictoire
- rédaction des rapports dans un style abordable.

V.2. Le bilan des Cours régionales est déjà positif...

285. Le rapport 2005 contient les principales et très nombreuses observations relevées lors des contrôles effectués en 2005. Ces observations résumées et classées par catégorie de collectivités ou d'organismes traduisent une activité d'audit intense.

Quelles sont en 2005 quelques principales observations des CRC sur la gestion des communes urbaines

contrôle interne

- insuffisance de supervision des systèmes de contrôle de l'exécution des transactions
- structures d'audit et de contrôle non opérationnelles

gestion des recettes

- faible taux de recouvrement

gestion des dépenses

- non-respect des règles de marchés publics
- paiement en l'absence de service fait
- retards considérables dans l'exécution de certains marchés

gestion des stocks

- pas de procédures de gestion des stocks

gestion des ressources humaines

- non-respect des textes
- mauvaise adéquation des recrutements aux besoins

gestion du patrimoine communal

- absence de maîtrise du patrimoine de la commune
- non-respect des cahiers des charges de la gestion des services publics locaux.

286. En matière de fonds publics, les CRC se sont intéressées particulièrement aux associations gérant des œuvres sociales. Elles ont aussi commencé leur activité de contrôle des actes relatifs à l'exécution des budgets locaux que les CRC sont tenus d'exercer sur saisine des autorités (le Wali le plus souvent). Le nombre de saisines budgétaires s'est élevé à huit, concernant des communes rurales.

...comme l'illustrent, à titre d'exemple, les exemples des Cours régionales de Rabat et Tanger...

287. L'exemple des CRC de Rabat et de Tanger illustre le réel démarrage et l'activité soutenue des nouvelles juridictions régionales.

288. La Cour de Rabat, avec un effectif de 12 magistrats, a enclenché en 2005 le contrôle de deux grandes communes, dont la capitale, deux établissements publics (transports et eau) et 13 sociétés concessionnaires de transports. Trois associations d'œuvres sociales sont par ailleurs au programme de vérification.

289. La Cour de Tanger, avec un effectif de six magistrats, a prévu à son programme 2006 quelque 17 contrôles (trois provinces et préfectures, deux communes urbaines, sept communes rurales, deux associations et trois entreprises concessionnaires), dont 13 contrôles étaient déjà engagés à mi-année.

...qui conduisent à des conclusions identiques sur l'attente des entités contrôlées et la démarche d'audit à privilégier dans un premier temps ...

290. Les premières conclusions tirées des contrôles montrent une grande attente des entités contrôlées, tant des autorités de l'État agissant en tant qu'exécutif de collectivités locales, par exemple le Wali de Rabat, que des autorités locales. Cette constatation confirme la réceptivité des contrôlés, demandeurs de conseils dans certains cas comme l'illustre la résolution de difficultés en cours d'instruction. Les magistrats ont adopté une méthodologie qui privilégie le contrôle sur place et qui met en lumière la faiblesse des documents comptables des collectivités locales et la marge de progression qui existe localement en matière de gestion. Les CRC confirment aussi la bonne collaboration qui s'est organisée avec les représentants de l'État.

291. Dans l'ensemble, les CRC ont mis l'accent sur le rôle pédagogique des contrôles qui visent, au moins dans un premier temps, à améliorer les méthodes plus qu'à sanctionner les hommes. Cette approche va dans le sens d'un des objectifs du contrôle qui est la recherche de la performance. Les CRC insistent notamment sur l'intérêt d'organiser un suivi des recommandations afin de pouvoir évaluer leur action. Elles préparent un guide de vérification à partir de celui de la Cour centrale, élaborent des banques de données sur les comptes, prévoient les documents à demander pour chaque type d'organismes afin de constituer le dossier permanent. Des instruments de pilotage interne ont été constitués pour suivre l'activité de chaque magistrat.

292. De l'avis général, les Cours régionales semblent en voie de réussir leur insertion dans le paysage administratif local. Leurs membres ont veillé à faire accepter l'institution en effectuant un travail important de sensibilisation de l'environnement local. Les premiers travaux des Cours régionales ont été bien accueillis en raison de l'approche pédagogique adoptée par les auditeurs et de la forte demande de conseil des acteurs publics à la recherche d'une meilleure gouvernance et soucieux d'une plus grande sécurisation juridique. Cette approche devra cependant évoluer dans

les années à venir en mieux équilibrant les différents aspects du contrôle et notamment le contrôle de régularité.

...et qui devront être consolidées par des mesures à prendre au niveau des moyens, du rôle et des procédures à mettre en œuvre.

293. **En termes de moyens**, la poursuite du déploiement des Cours régionales exige qu'une attention particulière soit consacrée au fonctionnement de la Cour et particulièrement des Cours régionales.

294. Sans ouvrir ici un débat sur le nombre de magistrats nécessaires, il est admis que le déploiement des Cours régionales en termes d'effectifs n'est pas achevé. La Cour de Rabat, par exemple, avec 12 magistrats, doit faire face au contrôle de 134 comptes de collectivités publiques et de groupements, deux régions, 38 sociétés concessionnaires et une centaine d'associations. Celle de Tanger avec six magistrats est en charge de 106 comptes de collectivités locales et groupements publiques et, au total, compte tenu des sociétés et associations, 446 entités recensées. Les possibilités de recrutement de magistrats restent en tout état de cause matériellement limitées par la nécessité d'organiser leur formation pendant la première année d'exercice, ce qui requiert des moyens importants et ne peut donc atteindre des niveaux très élevés. Par ailleurs les contraintes du budget marocain en matière de recrutement sont bien connues. Dans ce contexte, les CRC devraient envisager la question du recrutement de collaborateurs des magistrats (assistants de vérification ou vérificateurs) pour pallier les faibles niveaux de recrutement de magistrats. La Cour de Rabat par exemple ne compte comme personnel administratif qu'un greffier, deux agents et un chauffeur, celle de Tanger un greffier, deux agents et un technicien informatique. Le manque de personnels assistants de vérification risque d'induire des difficultés, en termes de soutien administratif, pour maintenir l'inflexion engagée et le rythme actuel des contrôles. De même, l'approche privilégiant un contrôle sur place nécessite un niveau de frais de mission en rapport.

295. La poursuite de l'informatisation enfin devrait aussi constituer une priorité, notamment dans la perspective de la dématérialisation, de l'extension de l'utilisation des technologies de l'information et de la communication aussi bien au niveau du contrôle et de l'audit qu'à celui de la gestion.

296. L'installation matérielle des CRC est convenable, dans des locaux la plupart du temps modernisés, sans trop de référence toutefois à l'aspect solennel et institutionnel de certains autres bâtiments de justice.

En termes de confirmation de leur rôle

297. Le Maroc, comme déjà analysé plus haut, s'est aujourd'hui résolument engagé dans un processus d'allègement du contrôle *a priori* qui devrait avoir comme conséquence un renforcement du contrôle *a posteriori* pour garantir la sécurité des dépenses publiques. Or, le contrôle de la Cour des comptes, notamment son contrôle juridictionnel des comptables, est régi par le code législatif des juridictions financières de 2002 dont les dispositions (articles 37 et 56 notamment) doivent être harmonisées avec les autres dispositions qui ont un effet sur le contrôle de la Cour, notamment celles relatives au partage des responsabilités entre ordonnateur et

comptable au niveau du contrôle *a priori* (décret de 2001 modifié en 2005¹³⁵). Cela ne semblait pas avoir été le cas jusqu'à une période récente, mais la réforme en cours du contrôle *a priori* des dépenses a donné lieu à une meilleure coordination avec la Cour, ce qui est un point positif sous réserve que cette collaboration se poursuive.

298. Dans le même esprit, l'institution d'un contrôle « modulé » de la dépense devrait veiller à maintenir un certain équilibre entre la responsabilité des comptables et celle des ordonnateurs, une responsabilité limitée des comptables par transfert sur l'ordonnateur devra être confirmée aussi par la pratique de la Cour. Cette homogénéité est d'autant plus nécessaire au niveau des institutions locales qu'une plus grande responsabilité va désormais peser sur les ordonnateurs des communes dont les comptes étaient jusqu'à présent apurés par la TGR et qui le seront désormais par les Cours régionales selon une procédure juridictionnelle.

En termes de procédure

299. Compte tenu des moyens actuels et prévisibles des Cours régionales en nombre de magistrats, il apparaît que certaines dispositions du code des juridictions financières devraient être amendées, c'est notamment le cas de trois procédures aisément amendables :

-la nécessité de respecter un nombre de cinq magistrats pour délibérer en matière de contrôle de la gestion (article 82 du code) est très contraignante; un nombre de trois magistrats minimum serait acceptable pour garantir la qualité et l'équité du jugement.

-la conservation des pièces justificatives sur une durée de 10 ans peut poser à terme un problème de stockage. La durée de cinq ans prévue par exception paraît raisonnable.

-la désignation d'un contre-rapporteur est obligatoire (article 34 du code) alors que sa désignation facultative, à l'appréciation du président ou du procureur, serait moins contraignante en termes d'effectifs.

Plan d'actions recommandé

Cour des Comptes et CRC

Poursuivre les recrutements de magistrats, en mettant aussi l'accent sur les recrutements d'assistants de vérification à même d'alléger les tâches matérielles des magistrats et les personnels administratifs (greffe surtout) afin de faciliter la production des jugements.

Développer le système intranet au sein du réseau de la Cour et des CRC en vue de dynamiser la circulation des informations, le partage des connaissances et la diffusion des nouvelles méthodologies d'audit entre les magistrats et assistants.

Développer les relations de collaboration avec l'Exécutif pour la définition des textes relatifs à la réforme de la gestion des finances publiques, notamment la réforme en cours du contrôle *a priori*, et adapter le code des juridictions ainsi que la pratique juridictionnelle en conséquence.

¹³⁵ De récentes modifications de la réglementation ont exonéré le comptable du contrôle de l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent, de la justification du service fait et du respect des règles de prescription et de déchéance.

Cour des comptes

Enrichir le rapport annuel public de la Cour des Comptes en présentant les résultats et conclusions *au fond* des contrôles et vérifications menés dans l'année (norme INTOSAI essentielle).

Veiller à la transmission à la Cour des rapports des corps de contrôle interne (IGF, IGM, DAI, ...).

Prendre des mesures adaptées en vue d'obtenir la production des comptes prévue par la loi, si nécessaires par des mesures coercitives.

Veiller à la réduction des délais d'examen du projet de loi de règlement en exerçant une vigilance permanente sur les responsables des ministères en charge de la production des comptes.

Réaliser l'informatisation du greffe.

CRC

Continuer à privilégier l'approche de l'audit et du contrôle actuelle qui mêle les contrôles de type juridictionnel et les contrôles de gestion de l'ordonnateur (dits contrôles intégrés et concomitants) afin de conserver le caractère pédagogique de l'audit nécessaire en période de mise en place de l'activité des CRC.

Adapter certaines procédures des CRC pour tenir compte de leurs moyens en personnels magistrats (formation de jugement à trois magistrats plutôt que cinq, désignation d'un contre-rapporteur optionnelle et non plus obligatoire) ou en matériels (délai de conservation des pièces justificatives de cinq ans au lieu de 10).

PARTIE X : QUELQUES ÉLÉMENTS DE RÉFLEXION SUR UNE ÉVENTUELLE RÉFORME DE LA LOI ORGANIQUE DES LOIS DE FINANCES

I. La loi organique des lois de finances actuelle est une loi récente et difficile à réformer...

300. La loi organique relative à la loi de finances est une loi révisée récemment (loi du 26 avril 1999). Compte tenu de l'organisation du système législatif et de la hiérarchie des normes du Maroc, une telle loi, ayant valeur supérieure à la loi simple, se prête assez mal à des révisions régulières et est censée fournir un cadre stable pour la définition et la gestion des finances publiques. Une révision aujourd'hui, sept ans après une précédente révision) pourrait donc être considérée comme prématurée du simple point de vue juridique, sinon politique.

...mais qui cependant ne permettra pas de couvrir dans la durée la réforme actuelle des finances publiques...

301. Pourtant le Maroc s'est engagé dans une réforme de la gestion de ses finances publiques qui devrait toucher l'ensemble des ministères à échéance très rapprochée (2008) et un nombre de plus en plus étendu de procédures. À la différence d'un certain nombre de pays ayant procédé à des réformes d'ensemble de leur système budgétaire et comptable, les autorités marocaines n'ont pas souhaité s'engager dans cette voie et ont opté plutôt pour des aménagements limités faisant prédominer les expériences pilotes et permettant d'avancer graduellement dans la complexité et l'envergure des réformes. La globalisation des crédits, la gestion par les résultats, le cadre de dépenses à moyen terme, la réforme du circuit et du contrôle de la dépense ont pu être réalisés jusqu'ici sans modification d'envergure du cadre législatif. De ce fait la réforme a conservé, du moins en théorie, un caractère réversible à tout moment selon que ses évaluations préconiseraient sa poursuite ou son arrêt.

302. Or la réforme en cours, en raison de ses avancées indiscutables, devient chaque jour moins réversible au fur et à mesure qu'elle se complexifie. Aucun opérateur n'envisage sérieusement un retour à une gestion budgétaire classique, sans plus de référence à une notion de résultats ou sans plus de flexibilité apportée par la globalisation. Au contraire, comme le préconise le présent rapport, il convient d'aller plus loin dans ces réformes en élargissant le périmètre de la globalisation, en affinant la qualité des indicateurs de résultats, voire à brève échéance en effectuant une réforme en profondeur de la nomenclature budgétaire en vue de présenter tous les budgets selon une approche strictement programmatique. De même, la réforme du contrôle doit être mise en œuvre et approfondie.

303. L'irréversibilité des mesures acquises et la nécessité de les prolonger par d'autres mesures en vue de leur donner leur pleine cohérence plaideraient déjà sur le fond en faveur d'une modification de la loi organique. En effet, les modifications pouvant être apportées en dehors du cadre législatif de la loi organique sont limitées, notamment en matière de nomenclature dès lors qu'il serait nécessaire de redéfinir en profondeur les notions d'article budgétaire ou de paragraphe qui déterminent les missions et les projets. De même, les notions de résultats et des indicateurs associés, qui sont à la base de toute réforme de modernisation des finances de l'État, nécessiterait une définition approfondie s'inscrivant dans un cadre législatif qui permette de leur conférer valeur de droit.

... et dont le maintien pourrait éventuellement susciter une perte d'adhésion à la démarche actuelle de réforme aux différents niveaux de responsabilité.

304. Les expériences internationales montrent que les réformes des finances publiques sont des réformes fragiles qui requièrent une forte adhésion des personnels et des structures administratives en raison des changements et des efforts de formation qu'elles appellent de leur part.

305. Par ailleurs, la gestion des finances publiques, dès lors qu'elle met en jeu la responsabilité des agents ordonnateurs, contrôleurs ou comptables, nécessite un cadre juridique stable à même d'apporter à ces derniers la sécurité juridique indispensable à la conduite des opérations de dépenses publiques, qui sont par nature risquées, voire aléatoires.

306. Le maintien, pendant une période trop longue, de procédures expérimentales qui ne débouchent pas sur des modifications plus durables et mieux institutionnalisées, comporte le risque d'engendrer un certain effet de « fatigue » des opérateurs, voire plus gravement de développer le sentiment du caractère accessoire de la réforme et donc un déclin dans l'adhésion à un processus qui aujourd'hui est bien réelle¹³⁶. Toutes les expériences internationales mettent en évidence ce risque particulier pour les réformes budgétaires. Or la réforme actuelle est en cours depuis 2001-2002, soit une période relativement conséquente de plus de cinq ans.

II. La réforme de la loi organique doit donc être envisagée sous l'angle de ses modalités et de son calendrier.

307. Il semble aujourd'hui exister un consensus¹³⁷ plus ou moins large au Maroc sur la nécessité à terme d'adapter la loi organique des lois de finances au contenu de la réforme qui sera en définitive décidée. La question porterait donc plus sur les modalités et le calendrier de la réforme que sur sa nécessité. Dans cette perspective, plusieurs éléments doivent être examinés.

•Le premier élément concerne le calendrier de la réforme : **quand faudrait-il réformer la loi organique ?** Il y a lieu de tenir compte de plusieurs éléments.

308. En premier lieu, la réforme ne devrait pas être engagée avant d'avoir obtenu des assurances fermes sur le maintien d'une bonne fiabilité de l'ensemble du système budgétaire et comptable compte tenu des réformes en cours, notamment celles visant à l'allègement du contrôle. Cette assurance ne pourra être apportée que par la mise place de GID, seul système à même de garantir un contrôle et un reporting de qualité, deux contreparties essentielles à la réforme visant à confier plus de responsabilité à l'ordonnateur. Le présent rapport a montré que cette assurance ne pourra être donnée avant fin-2008, date de basculement en version définitive des systèmes informatiques pilotes qui permettront de garantir le fonctionnement adéquat de GID dont le déploiement s'opèrera en 2009, 2010 et 2011. Il apparaît donc prudent d'éviter d'engager toute décision définitive ou toute orientation avant cette date butoir de fin-2008, voire quelques mois plus tard compte tenu des retards possibles dans cette phase sensible du développement de GID.

309. En second lieu, il conviendrait de tenir en compte d'un délai de conception et discussion d'un nouveau projet de loi qui ne pourrait être inférieur à une année. Toutes les expériences internationales confirment cette prévision. Ceci aurait pour effet de permettre d'envisager

¹³⁶ Voir partie I- III- 20.

¹³⁷ Certains estiment cependant que cette question est prématurée.

matériellement le dépôt d'un projet de loi en 2009, sachant que les réflexions auraient été engagées dans le courant de l'année 2008. La loi pourrait donc être adoptée courant 2009 en vue d'une première application en 2010. L'horizon 2009 semble donc un horizon réaliste pour l'adoption d'une réforme, toutes choses égales et notamment les échéanciers politiques que le présent rapport ne saurait aborder.

310. Cet horizon 2009 laisse un temps raisonnable pour la mise en place et l'évaluation de plusieurs réformes stratégiques pour une gestion moderne des finances publiques au Maroc et dont le présent rapport a donné une analyse :

- l'amélioration de la qualité des indicateurs de résultats,
- l'avancée de la réflexion sur la nomenclature budgétaire,
- la mise en place d'un CDMT,
- le lancement de la réforme des outils de gestion des crédits de rémunérations,
- l'amélioration des procédures de déconcentration des crédits,
- la réforme du contrôle *a priori* et la certification des ordonnateurs,
- l'amélioration de l'audit interne dans les ministères,
- l'amélioration des délais de production de la loi de règlement (qui devraient être inférieurs au délai de deux ans actuellement prévu).

311. Sans constituer des conditions préalables à l'adoption d'une nouvelle loi organique, ces éléments devraient être considérés comme autant de repères pour une mise en application réussie des dispositions de la réforme qui seraient contenues dans la nouvelle loi organique.

•Le deuxième élément concerne son contenu : **que devrait modifier une nouvelle loi organique ?**

312. Une nouvelle loi organique devrait pouvoir retracer toutes les principes afférents aux nouvelles règles que la réforme aurait entérinées. Deux blocs au moins devraient être concernés :

Le bloc des aspects budgétaires

- les règles budgétaires principales (unité, non affectation, ...)
- la présentation de la loi de finances et des comptes budgétaires
- le tableau d'équilibre (si nécessaire, voir ci-après)
- les principes de nomenclature budgétaire (chapitre, article, paragraphe, ligne, emploi...)
- la définition de la notion de performance, d'indicateur physique ...
- les règles de gestion des crédits (virement, fongibilités, personnels, CDMT, reports,...)
- l'information d'étape du Parlement (rapport d'étape, loi rectificative ? ...)
- la loi de règlement (forme, délai de production).

Le bloc des aspects comptables

- principes de comptabilité retenue (comptabilité d'exercice, patrimoniale, bilans ...)
- principes de présentation des comptes (tableau d'équilibre, compte général du Royaume)
- consolidation des comptes (État, EEP, collectivités locales, Sécurité sociale)
- certification des comptes (à définir, voir partie IX. IV.3).

313. Par ailleurs, l'insertion dans la loi organique de principes essentiels en matière de *contrôle et d'audit interne*, qui répond aux benchmarks internationaux les plus récents, mérite d'être considérée si l'on souhaite mieux les institutionnaliser, sachant que les dispositions et modalités d'application continueraient de relever de textes de portée inférieure (loi simple, décret, ...)

•Le troisième élément concerne enfin ses modalités : **comment faudrait-il réformer la loi organique ?**

314. Une nouvelle loi organique peut être réformée de plusieurs façons pouvant être combinées entre elles :

-soit en procédant à une réécriture complète de la loi précédente, soit par modification de la loi précédente. La première solution a le mérite de la clarté, mais elle suppose une vision d'ensemble bien établie, la seconde solution a l'inconvénient de manquer de lisibilité mais l'avantage aussi de permettre plus aisément des ajouts ultérieurs.

-soit en procédant par une réforme d'un seul tenant, en aménageant des étapes dont les délais sont fixés dans la loi elle-même ou en renvoyant à des textes de portée inférieure. La première solution suppose un état avancé dans la conception de la réforme et une assurance forte sur sa bonne mise en application, de ce fait elle comporte un risque important. La deuxième solution a l'avantage de ménager des périodes de transition et de mieux en garantir les résultats.

315. Il est clair que le choix entre ces différentes modalités dépendra beaucoup du diagnostic de la situation et de son évolution possible au moment où sera envisagée la réforme, mais la sagesse recommande une application progressive.

316. Le Maroc a en quelque sorte déjà opté pour une démarche itérative et graduelle dès le début des années 2000 avec le lancement des premières expériences de réforme budgétaire. Aussi cette démarche ne devrait-elle pas être abandonnée pour une réforme de la loi organique : elle permettrait de faciliter les transitions, notamment les aspects les plus difficiles et les plus longs à mettre en œuvre, tels par exemple une certification des comptes dont les délais de mise en œuvre pourraient aussi être renvoyés à un texte de portée inférieure et permettre ainsi une gestion plus souple et plus réaliste de cette réforme.

317. Toute une série de solutions s'offrent donc aux autorités pour mener cette réforme au mieux des intérêts et possibilités de chacun des principaux acteurs du système de finances publiques. Le présent rapport recommande de s'engager dans un tel processus à horizon 2009.

Plan d'actions recommandé

Mettre en œuvre la réforme de la loi organique des lois de finances à un horizon 2009, en optant pour une application progressive et par étapes de ses dispositions.

PARTIE XI : ÉVALUATION GLOBALE DU RISQUE BUDGÉTAIRE, COMPTABLE ET DU CONTRÔLE ET DE L'AUDIT

318. **Le risque global budgétaire, comptable et du contrôle et de l'audit** avait été évalué dans le CFAA de 2003¹³⁸ à « *un niveau globalement faible avec cependant des zones de risques plus élevés (opacité de la déconcentration, retards dans les délais de paiement et production tardive des états financiers) dont la résorption est à portée de l'administration marocaine notamment dans le cadre des réformes en cours.* ».

319. Le présent CFAA maintient cette évaluation du risque global à un niveau *faible*¹³⁹, en soulignant le fait que les réformes conduites ces trois dernières années n'ont pas engendré d'accroissement du risque en dépit du nombre, de l'étendue et de la sensibilité de ces réformes. Il reste cependant que les autorités marocaines doivent faire porter l'effort sur la réduction des délais de restitution des comptes et la promotion active de la fonction de contrôle au sens large qui constituent désormais deux piliers incontournables de toute évaluation du risque dans les analyses comparatives à l'échelle internationale.

320. La préparation du budget a été sensiblement améliorée du fait de l'introduction d'objectifs et de résultats dans l'approche programmatique budgétaire. Elle a notamment permis aux ministères techniques de rationaliser leurs procédures d'arbitrage budgétaire interne entre leurs directions et de mieux déterminer leur programmation budgétaire. Elle a conduit à un enrichissement des discussions budgétaires avec le Ministère des Finances et à des choix budgétaires mieux finalisés et plus transparents. Enfin, le CDMT permet d'enrichir la vision pluriannuelle des investissements. Ces réformes ont été réalisées sans perte de fiabilité du système d'ensemble, ce qui permet de qualifier le risque associé à cette composante du système de finances publiques de *faible* et de préconiser même un approfondissement de la réforme.

321. L'exécution du budget a gagné en fluidité du fait de la globalisation des crédits sans perte de fiabilité en raison de la bonne précision de la nomenclature budgétaire. Le risque associé est *faible*. Une plus grande transparence de l'exécution serait cependant possible si les comptes étaient produits plus rapidement.

322. Les crédits de rémunération des personnels ne sont toujours pas gérés par les ministères techniques. Cette situation, déjà relevée en 2003, engendre un risque pour la gestion des dépenses par programmes, objectifs et résultats. Mais la prise de conscience de ce risque est désormais générale, ce qui constitue au moins une avancée très significative par rapport à la situation de 2003. Le risque associé à cette insuffisante implication des ministères techniques dans la gestion de leurs crédits de rémunération est qualifié de risque *important*. Il peut être ramené à un niveau *faible* en deux ou trois ans suivant le programme de réforme décrit dans le rapport.

323. Le circuit d'exécution de la dépense reste bien sécurisé au plan de la régularité formelle. Le circuit a été simplifié avec la fusion de l'ex-CGED et de la TGR. La procédure de certification des ordonnateurs devrait encore accroître la fiabilité du circuit. Le risque associé est *faible*.

324. Le contrôle *a priori* a subi des mutations profondes avec la fusion de l'ex-CGED et de la TGR en 2006. La sécurisation de la dépense au plan de la régularité reste inchangée au stade actuel dès lors que la fusion n'a pas encore produit d'effets fonctionnels majeurs. La réforme

¹³⁸ Voir paragraphe X-I-1 du rapport.

¹³⁹ Sur une échelle de 4 niveaux d'évaluation du risque : faible, moyen, important, élevé.

d'allègement du contrôle qui prolongera la fusion dans les prochains mois est une réforme engagée avec les garanties usuellement exigées au regard des normes internationales (certification des ordinateurs, orientation vers un contrôle modulable issu d'une approche par le risque, développement de l'audit interne *a posteriori*, maintien d'un contrôle étendu sur les marchés publics sensibles). Aussi les risques potentiels associés à ce type d'allègement du contrôle peuvent-ils être considérés comme maintenus à un niveau *faible*. À terme, cette réforme est porteuse d'amélioration de l'efficacité de la dépense.

325. L'insuffisante déconcentration avait été analysée dans le précédent CFAA comme une des faiblesses du système marocain. Certains progrès ont été enregistrés, notamment la régionalisation des crédits et les travaux sur les schémas de déconcentration, mais dans l'ensemble la déconcentration reste grevée par des procédures trop complexes et un certain manque de directive claire de la part des autorités centrales vis-à-vis des directions déconcentrées. Le risque qualifié de *moyen* en 2003 n'a pas été significativement réduit, malgré les progrès enregistrés.

326. La réforme du contrôle des entreprises et établissements publics est une réforme de modernisation intéressante mais trop récente. Elle fait suite à un système de contrôle qui était déjà de bonne qualité au regard des standards internationaux. Aucune perte de fiabilité n'a pu être enregistrée. Le risque reste qualifié de *faible*.

327. Les délais de paiement globaux, incluant les délais d'ordonnancement (ordonnateur) et de paiement (comptable), ont été réduits mais restent encore importants surtout en fin d'année et surtout pour les délais d'ordonnancement. Une attention particulière des autorités est nécessaire en ce domaine. Le risque reste à un niveau *moyen*, malgré les efforts engagés.

328. Les délais de reddition des comptes (production des comptes et audit) se sont améliorés et devraient en 2006 et 2007 revenir à des délais compatibles avec la loi organique (deux ans), mais ces derniers n'ont désormais que très peu de lien avec les standards internationaux (six mois). La mise en place de GID devrait fortement améliorer cette situation. Le risque reste à un niveau *moyen*, inchangé par rapport à 2003. Par contre, la qualité des comptes produits reste d'un standard très élevé, tant pour la comptabilité budgétaire disponible dans un délai de deux ou trois mois que pour la comptabilité générale (comptes clos au centime de dirham près). Le risque associé (erreur, exhaustivité) est *faible*.

329. L'audit interne a connu des évolutions importantes ces dernières années grâce à un rapprochement avec les standards internationaux (approche par le risque, audit de performance, documentation des procédures et méthodologies, efforts de formation, informatisation, ...). Le risque lié aux fonctions de l'IGF et de la DAI peut désormais être qualifié de *faible* au regard de l'acquis et des améliorations programmées avec de bonnes assurances de réussite. Par contre, les IGM disposent encore d'une marge d'amélioration importante malgré les évolutions positives récentes. Leurs moyens humains restent insuffisants et leur renforcement passe par des liens plus étroits avec l'IGF. Le risque lié à leur fonction reste à un niveau *moyen*.

330. La Cour des comptes est désormais en accord avec les normes INTOSAI et a beaucoup amélioré ses méthodes. Les CRC ont très bien amorcé leur démarrage et ce, dans des délais très rapides. Sous réserve de l'enrichissement du contenu du rapport annuel, qui doit plus largement informer le public sur les résultats par l'Institution, le risque peut être qualifié de *faible*.

Le tableau synthétique ci-dessous décompose le risque global et le décline en fonction des différentes composantes du système de finances publiques étudiées dans le rapport.

Décomposition du risque global entre ses différentes composantes

	CFAA 2003	CFAA 2007	Evolution tendancielle 2007/2003
Préparation du budget	faible	faible	↘
Exécution du budget	faible	faible	↘
Gestion des crédits de personnels par les ministères	important	important	↘
Exécution de la dépense	faible	faible	↘
Contrôle a priori	faible	faible	↘
Déconcentration	moyen	moyen	→
Contrôle des EEP	faible	faible	→
Délais d'exécution des dépenses	moyen	moyen	↘
Production des comptes :			
-fiabilité	faible	faible	→
-délai	moyen	moyen	↘
Audit interne			
-IGF et DAI	moyen	faible	↘
-IGM	moyen	moyen	→
Audit externe	moyen	faible	↘
RISQUE GLOBAL	faible	faible	↘

Echelle à 4 niveaux de risque : faible, moyen, important, élevé

ANNEXES

ANNEXE 1

ROYAUME DU MAROC



DIRECTION DU BUDGET

Rapport du CFAA

Volet loi de règlement

- Lois de règlement préparées depuis 2001 :

- 2001 : PLR 1995
- 2002 : PLR 1^{er} semestre 1996 et PLR 1996-1997
- 2003 : PLR 1997-1998 et 1998-1999
- 2004 : PLR 1999-2000
- 2005 : PLR des 2^{èmes} semestres 2000 et 2001
- 2006 : PLR 2002 et 2003 (prévue pour fin décembre 2006)
- 2007 : (prévisions) : février : PLR 2004, avril : PLR 2005.

- Rappel du calendrier de préparation du PLR 2001 :

Préparation des documents comptables par la TGR :

La transmission par la TGR de l'ensemble des documents ou parties de documents comptables afférents à l'année budgétaire 2001 a été échelonnée sur la période suivante :

- 08 octobre 2004
- 04 mai 2005
- 26 mai 2005
- 19 juillet 2005
- 22 septembre 2005

La transmission des documents se fait au fur et à mesure de l'avancement des travaux de rapprochement des comptabilités respectives de la TGR et des ordonnateurs. Les situations comptables définitives sont transmises à la Direction du Budget après règlement de toutes les discordances relevées entre ces comptabilités.

-Préparation des comptes administratifs par les ordonnateurs :

La transmission des comptes administratifs pour l'année 2001 par les ordonnateurs s'est étalée sur une longue période, par exemple :

- Chambre des Représentants.....13 août 2002
- Droits de l'Homme.....1^{er} mars 2004
- Premier Ministère.....06 avril 2004
- Cours des Comptes.....08 juin 2004
- Commerce et Industrie.....24 mars 2005
- PTT.....juin 2005
- Affaires Culturelles.....juin 2005
- Finances.....04 mai 2005
- Intérieur.....02 juin 2005
- Education Nationale.....octobre 2005

- Vérification et consolidation par la Direction du Budget :

La vérification des comptes administratifs par la Direction du Budget se réalise au fur et à mesure de leur réception d'une part et de la transmission par la TGR des situations comptables. À l'occasion de chaque version de ces situations comptables une nouvelle vérification s'impose.

Leur consolidation se fait en parallèle avec les opérations de vérification. La réception de la version définitive des situations comptables de la TGR conditionne la finalisation du corps de la loi de règlement, de ses documents annexes et du Compte Général du Royaume.

Cette consolidation est conditionnée également par la réception de l'ensemble des documents des ordonnateurs notamment les relevés de reports sur la base desquels les arrêtés portant report des crédits sont établis par la Direction du Budget.

Cette consolidation se fait généralement assez rapidement après la réception desdits documents.

Pour l'année 2001, après la réception en date du 22 septembre 2005 des situations comptables de la TGR, la transmission du PLR et du CGR aux services de Monsieur le Premier Ministre et du Secrétariat Général du Gouvernement s'est faite en date du 22 décembre 2005.

Ces documents ont été transmis le 05 janvier 2006 à l'ensemble des départements ministériels par les soins des services du Secrétariat Général du Gouvernement. D'autre part, ils ont été transmis en date du 18 janvier 2006 par les services de Monsieur le Premier Ministre à la Cour des Comptes.

Le projet de loi de règlement 2001 a été approuvé en conseil de Gouvernement en date du 23 février 2006 et en conseil des ministres le 12 octobre 2006.

- Vérification par la Cour des Comptes :

La Direction du Budget a adressé en date du 30 décembre 2005 les documents budgétaires justificatifs afférents à l'année 2001 (virements de crédits, relèvement des plafonds de charges des CST, crédits supplémentaires, fonds de concours).

Par ailleurs, des réunions ont été tenues avec les services de la Cour des Comptes pour apporter tous les éclaircissements nécessaires concernant l'année budgétaire 2001.

- Durée de vote au niveau du Parlement

Le projet de loi de règlement pour l'année 2001 a été déposé par le Gouvernement devant la Chambre des Conseillers en date du 19 octobre 2006 et a été adopté par cette chambre en date du 20 novembre 2006. Ce projet est en instance d'adoption à la Chambre des Représentants.

ANNEXE 2
Délais d'engagement, d'ordonnancement et de paiement sur dossiers examinés à la Trésorerie principale de Rabat
(dossiers clos, triés au hasard, sans méthode d'échantillonnage)

Sondage relatif à quelques délais de paiement examinés, au hasard, à la Trésorerie Principale de Rabat en Septembre 2006

Ministère	n° ordonnance	Nature de dépense	Montant arrondi en dirhams	Engagement		Ordonnancement					délai total de paiement (7) = (5) - (1)
				Ordonnateur	Visa CED	ordonnateur			Comptable		
				date engagt ordonnateur	n° date	date de la facture /décision (1)	date de l'ordonnancement (3)	délai en jours (4) = (3) - (1)	date du paiement (5)	délai en jours (6) = (5) - (3)	
Finances	8757	Verst à la CMR / contrib patronale - personnel civil	342,800,000	09/04/2006	3392 09/05/2006	08/31/2006	09/06/2006	6	09/12/2006	6	12
Finances	8759	Verst à la CMR / contrib patronale - personnel des forces auxiliaires	15,800,000	09/04/2006	3394 09/05/2006	08/31/2006	09/06/2006	6	09/12/2006	6	12
Finances	8740	Verst à la Communauté Urbaine de Rabat de la dotation spéciale pour 2006	50,000,000	07/31/2006	3391 08/31/2006	07/31/2006	09/06/2006	37	09/12/2006	6	43
Finances	8758	Verst à la CMR / contrib patronale - personnel militaire	103,800,000	09/04/2006	3393 09/05/2006	08/31/2006	09/06/2006	6	09/12/2006	6	12
Santé	7359	Facture pour un abonnement revue juridique	10,800	DAE	DAE DAE	07/03/2006	08/10/2006	38	09/12/2006	33	71
Santé	7766	Subvention à une association au titre de 2006	4,500,000	08/16/2006	7519 08/23/2006	08/16/2006	09/04/2006	19	09/12/2006	8	27
Equipement et transport	153	Indemnité forfaitaire pour utilisation de la voiture personnelle dans l'intérêt du service - pour le mois d'août	2,000		9135 06/09/2006	08/31/2006	09/05/2006	5	09/12/2006	7	12
Equipement et transport	154	Indemnité forfaitaire pour utilisation de la voiture personnelle dans l'intérêt du service - pour le mois d'août	2,000		9134 06/14/2006	08/31/2006	09/05/2006	5	09/12/2006	7	12
Emploi	688	Indemnité de caisse 2005	600	07/11/2006	5474 08/10/2006	12/31/2005	09/04/2006	247	09/12/2006	8	255
Emploi	691	Indemnité forfaitaire pour utilisation de la voiture personnelle dans l'intérêt du service - pour les mois de janvier à avril 2006	5,000	07/13/2006	5431 07/26/2006	04/30/2006	09/04/2006	127	09/12/2006	8	135

Emploi	690	Indemnité forfaitaire pour utilisation de la voiture personnelle dans l'intérêt du service - pour les mois de janvier à avril 2006	5,000	07/13/2006	5487	07/26/2006	04/30/2006	09/04/2006	127	09/12/2006	8	135
Emploi	689	Indemnité forfaitaire pour utilisation de la voiture personnelle dans l'intérêt du service - pour les mois de janvier à avril 2006	5,000	07/13/2006	5430	07/26/2006	04/30/2006	09/04/2006	127	09/12/2006	8	135
Emploi	692	Indemnité forfaitaire pour utilisation de la voiture personnelle dans l'intérêt du service - pour les mois de janvier à avril 2006	5,000	07/13/2006	5433	07/26/2006	04/30/2006	09/04/2006	127	09/12/2006	8	135
Justice	4839	Taxe d'édililité au titre de 2006	8,820	non daté	659	08/24/2006	08/24/2006	09/05/2006	12	09/12/2006	7	19
DST	1347	location de bâtiments - septembre 06	1,200	02/02/2006	10001	02/02/2006	09/01/2006	09/06/2006	5	09/12/2006	6	11
DST	1348 à 1363	16 locations de bâtiments - août 06	54,900	02/02/2006	10001	02/02/2006	08/01/2006	09/06/2006	36	09/12/2006	6	42
DST	1364 à 1379	16 locations de bâtiments - août 06	32,850	02/02/2006	10001	02/02/2006	08/01/2006	09/06/2006	36	09/12/2006	6	42
Affaires économiques et générales - Direction des investissements extérieurs	155 - 156 - 157	règlt au profit de 3 personnes du loyer de l'immeuble - juillet - aout 2006	249,260	02/07/2006	8107	02/07/2006	08/01/2006	09/06/2006	36	09/12/2006	6	42
Modernisation des secteurs publics	245	vignettes pour achats de carburants (paiement d'avance)	200,000	08/04/2006	33119	08/11/2006	08/12/2006	09/01/2006	20	09/12/2006	11	31
Défense Nationale	2499	3ème acompte sur marché 330 de 2004	27,542	08/13/2004	7704	08/13/2004	12/26/2005	09/06/2006	254	09/12/2006	6	260
		réengagt annuel										
		(entretien et maintenance équipements informatiques)	25,126	02/14/2006	5409	02/21/2006						
			15,401	08/13/2004	7704	08/13/2004	06/05/2006	09/06/2006	93	09/12/2006	6	99
				08/13/2004	7704	08/13/2004	09/30/2005	09/06/2006	341	09/12/2006	6	347
Défense Nationale	2520	6ème paiement sur marché 297 de 2003 (entretien et maintenance équipements techniques)	637,134	07/02/2004	2520	07/02/2004						
		réengagt annuel										
				02/14/2006	5409	02/21/2006	06/30/2006	09/06/2006	68	09/12/2006	6	74
Justice	4837	construction de miradors et de murs d'enceinte en établissement pénitentiaire	462,410	06/08/2006	4072	06/08/2006	09/10/2004	09/05/2006	725	09/12/2006	7	732
DST	1337	construction d'une direction régionale	1,154,423	12/14/2005	40769	12/14/2005	03/20/2006	09/05/2006	169	09/12/2006	7	176
DST	1338	construction	2,116,947	02/11/2004	15017	02/11/2004	09/19/2005	09/05/2006	351	09/12/2006	7	358
DST	1405	construction	105,055	11/11/2004	15023	11/11/2004	08/07/2005	09/06/2006	395	09/12/2006	6	401
DST	1406	honoraires - marché menuiserie bois	13,493	11/11/2004	15024	11/11/2004	03/06/2006	09/06/2006	184	09/12/2006	6	190
Finances	8739	marché formation informatiques	63,180	12/31/2002	5494	12/31/2002	08/28/2006	09/05/2006	8	09/12/2006	7	15
Habous et affaires islamiques	400	travaux de restauration immobilière	624,530	12/30/2005	23323	12/30/2005	07/10/2006	09/05/2006	57	09/12/2006	7	64
Défense Nationale	2482	2ème paiement sur marché 11		04/05/2006	1047	04/05/2006	07/03/2006	09/06/2006	65	09/12/2006	6	71

Délais d'engagement, d'ordonnancement et de paiement sur dossiers examinés à la Trésorerie de Tanger

(dossiers clos, triés au hasard, sans méthode d'échantillonnage)

Sondage relatif à quelques délais de paiement examinés, au hasard, à la Trésorerie Régionale de Tanger en Septembre 2006

Ministère	Nature de dépense	Montant arrondi en dirhams	Engagement			Ordonnancement					délai total de paiement (7) = (5) - (1)
			Ordonnateur	Visa CED		date de la facture /décision (1)	Ordonnateur		Comptable		
			date engagt ordonnateur	n°	date		date de l'ordonnancement (3)	délai en jours (4) = (3) - (1)	date du paiement (5)	délai en jours (6) = (5) - (3)	
Santé	produits pharmaceutiques	99,997	06/27/2006	7274	07/04/2006	07/12/2006	07/14/2006	2	07/17/2006	3	5
Equipement et transport	Travaux aménagement sur route	5,713,920	05/16/2006	263	05/16/2006	06/22/2006	07/18/2006	26	07/19/2006	1	27
Equipement et transport	Travaux aménagement sur route	1,279,539	05/16/2006	305	05/16/2006	06/22/2006	07/18/2006	26	07/19/2006	1	27
Intérieur	Mur et clôture abri voiture	177,301	12/14/2005	5119	12/14/2005	06/23/2006	07/18/2006	25	07/19/2006	1	26
Contrôle Qualification Poste Frontière	Sécurité / gardiennage	6,589	05/24/2006	322	05/24/2006	07/18/2006	07/18/2006	0	07/19/2006	1	1

ANNEXE 3
ANNEXE TECHNIQUE RELATIVE À L'ANALYSE
DU PROJET DE PLAN COMPTABLE

L'objet de la présente annexe est de lister les points du projet de plan comptable qui mériteraient d'être améliorés sans pour autant nécessiter de gros travaux d'adaptation (liste non limitative). L'étude a été réalisée sur la base du document remis par la TGR et ne porte pas sur les circulaires ou instructions ultérieures correspondantes :

I- Les liens entre le plan comptable général et les autres domaines comptables ou statistiques

Le projet de plan comptable général (PCG) de l'État devrait prévoir :

11 -Les liens entre la comptabilité générale et les comptabilités auxiliaires de la dépense et de la recette : deux domaines au moins sont concernés :

111 - la prise en charge des dépenses et des recettes,

Un lien devrait être précisé entre les natures de dépenses et de recettes de la nomenclature budgétaire et les comptes de tiers, à distinguer eux-mêmes selon la nature des créanciers ou des débiteurs ou des procédures ; il conviendrait en même temps de décomposer d'une part la « prise en charge » de la dépense, effectuée dès réception par le comptable des ordonnances de paiement (ou dès le visa) et d'autre part son paiement, réalisé dans une deuxième étape, parfois à échéances (charges sociales, ou échéances d'emprunt par exemple, ces dernières pouvant aussi être prélevées d'office si ce mode de paiement est prévu dans la convention de financement).

Exemples :

A/ lien entre nomenclature budgétaire et comptable (classe 4)

- la prise en charge d'une paye doit mouvoir des comptes de dépenses de personnel dans la comptabilité auxiliaire de la dépense (nomenclature budgétaire), et dans la comptabilité générale (dépenses regroupées globalement dans le débit du compte 900 du PCG), par le crédit d'un compte de tiers de la classe 4 « personnel » à créer dans la nomenclature comptable (compte à deux chiffres à créer ou sous-compte « 44 » à créer) ; le paiement du personnel se traduisant par un débit de ce sous-compte et un crédit du compte de trésorerie concerné.

NB : ceci permettrait d'isoler les créanciers de l'État tels que les personnels, des fournisseurs, des banques etc..., ces distinctions étant prévues dans les restitutions statistiques à produire aux institutions internationales.

- Idem pour les charges sociales.

- l'émission d'une ordonnance d'échéance d'emprunt à payer devrait pouvoir mouvoir dans la comptabilité auxiliaire de la dépense (nomenclature budgétaire), les rubriques concernées (intérêt, remboursement du capital) et dans la comptabilité générale (dépenses regroupées globalement dans le débit du compte 900 du PCG), par le crédit d'un compte de tiers de la classe 4 à créer pour les créanciers bancaires de plus d'un an (compte fonctionnant comme le compte 442.4 qui est limité aux dettes de moins d'un an).

NB : ceci permettrait de distinguer les créanciers bancaires à court terme et à long terme, distinctions également prévues dans les restitutions statistiques à produire aux institutions internationales.

B/ lien entre nomenclature budgétaire et procédures (classe 4)

- l'émission d'une ordonnance d'échéance d'emprunt non plus à payer, mais venant régulariser un décaissement déjà effectué sur le compte de la banque centrale (prévu par convention) devrait pouvoir

mouvementer dans la comptabilité auxiliaire de la dépense (nomenclature budgétaire), les rubriques concernées (intérêt, remboursement du capital) et dans la comptabilité générale (dépenses regroupées globalement dans le débit du compte 900 du PCG), mais ici par le crédit du compte 381.11 « imputation provisoire de dépense de fonctionnement du budget général (compte tenu à la TP) (sous-compte ad hoc à créer – plan comptable à développer par comptable concerné).

3/ Il convient également d'adapter la codification des recettes en liaison avec les comptes de débiteurs et les classifications du TOFE (cf. sous-comptes 34).

112 - La réflexion des opérations budgétaires.

Le reclassement des opérations budgétaires dans les comptes de la comptabilité générale implique une corrélation entre les deux nomenclatures (budgétaire et comptable des classes 1,2, 6 et 7) – les comptes par nature des classes 1,2, 6 et 7 du PCG pouvant éventuellement servir de description par nature des opérations dans la nomenclature budgétaire qui, dans certains pays, reçoit la même nomenclature.

12 - Les nomenclatures budgétaire et comptable devraient pouvoir organiser des passages automatiques avec les lignes du Tableau des Opérations Financières de l'État (TOFE) du Fonds monétaire international (cf. Manuel des Statistiques Financières du FMI) ou avec les classifications statistiques (classification économique en lien avec les natures de dépenses ou de recettes ; voir également la classification fonctionnelle pouvant faire un lien entre les destinations de la nomenclature budgétaire et la nomenclature fonctionnelle du FMI).

NB : la liaison nomenclature budgétaire / nomenclature comptable / lignes du TOFE impliquerait d'adapter certains aspects de la nomenclature comptable (comptes de créanciers – ou de « fonds réservés » - et de débiteurs par exemple), voire probablement, certaines procédures (de centralisation notamment).

II – Les comptabilités des différents postes comptables

La nomenclature des comptes devrait lister les comptes à utiliser par catégorie de postes comptables.

III – Le passage de l'ancien plan comptable au nouveau

Une table de correspondance a été établie entre l'ancien et le nouveau plan comptable. Il convient d'examiner les modalités de mise en application du nouveau plan comptable –par postes, par étapes.

IV – Les propositions d'amélioration relatives à certains points du plan comptable

41 – les choix directeurs et les règles d'organisation et de procédures :

Les quatre points qui suivent ne précisent pas, comme cela devrait être le cas, si les opérations d'ordre envisagées sont budgétaires ou non budgétaires (enregistrement seulement dans le plan comptable général), ces opérations pouvant être précisées dans les opérations de réflexion (tome 1, page 16), elles-mêmes à détailler (cf. compte 909 - préciser l'explication relative au passage du résultat budgétaire au résultat patrimonial) :

•Le principe de la spécialisation des exercices (tome 1 – page 10) :

Au 2., il est indiqué « *les produits sont comptabilisés au fur et à mesure qu'ils sont acquis et les charges au fur et à mesure qu'elles sont engagées, sans tenir compte des dates de leur encaissement ou de leur paiement.* »

Il conviendrait de préciser s'il s'agit de la comptabilité de l'ordonnateur ou du comptable, car le *comptable* ne comptabilise en principe que des ordonnances de paiement ; il ne tient pas de comptabilité d'engagement.

- Le rattachement des charges et des produits à l'exercice (tome 1 – page 10) :
Il devrait être fait un lien entre les points 1 et 4 qui pourraient paraître contradictoires tels que rédigés (les cas prévus au point 4 doivent venir *en complément* de ceux prévus au point 1).

- L'enregistrement des risques (provisions) est écarté (tome 1, page 11, 4., 2^{ème} alinéa), mais le document devrait prévoir une évolution ultérieure possible.

- Il est prévu d'amortir en totalité les investissements dès la première année (par convention), ce qui fausserait le bilan de l'État (cf. tome 3, page 17, commentaire du compte 283) ; cette disposition devrait être réexaminée.

42 - Les états de synthèse et situations de gestion :

- Dans les états de synthèse (tome 1, parti IV, pages 5 et 6), le TOFE ne correspond pas, tel qu'il est décrit à celui du FMI. Il conviendrait de s'aligner sur l'état international normalisé.

NB : Il serait opportun de prévoir une table de correspondance entre les comptes du plan comptable général et les lignes du TOFE pour obtenir la confection quasi-automatisée du TOFE.

- Les états des opérations budgétaires devraient être clarifiés pour présenter distinctement des situations :
-en engagements d'une part (crédits ouverts – dépenses engagées = disponible en engagement)
-en ordonnancements d'autre part (crédits ouverts – dépenses ordonnancées = disponible en ordonnancement).

- La situation des dettes devrait faire apparaître les dettes fournisseurs de plus de trois mois (norme FMI – cf. TOFE)

- Les états de synthèse ne prévoient pas de balance comptable, ce qui devrait être prévu (balances détaillées – balances agrégées).

43 – Améliorations techniques à apporter au fonctionnement de certains comptes :

Le compte 18 « échéances à moins d'un an » ne paraît pas utile (fonctionnement des comptes de passif à revoir en conséquence).

Les comptes de reste à recouvrer semblent trop détaillés (cf. compte 342) – il est préférable de disposer d'états de restes détaillés, mais regroupés dans des comptes plus synthétiques à la balance.

Les techniques de centralisation ne semblent pas prévoir de transfert quotidien pour les opérations de trésorerie (non précisé dans les comptes de transfert – cf. sous-comptes 36).

Le compte 381.5 « imputation provisoire de dépenses – correspondants et organismes à caractère financier » ne paraît pas utile si les opérations sont comptabilisées directement sur les comptes de correspondants concernés (idem pour le compte 386.1, et pour les comptes 481.5 et 481.6).

Le compte 441 « créanciers ordinaires » (les termes de « fonds réservés » devraient être détaillés par catégorie de créancier, et être en relation avec les comptes de la classe 9 (créanciers du budget général, des budgets annexes, des comptes spéciaux du trésor...)).

Les comptes 449 semblent devoir être utilisés et ne pas être mentionnés uniquement pour mémoire (cf. lien avec les sous-comptes 487 – le compte 487 devrait être soldé en fin d'exercice et ne pas avoir de balance de sortie ni de balance d'entrée – les sous-comptes 487 devraient pouvoir être apurés chaque mois. On peut

également envisager certaines procédures de simplification et enregistrer des recettes directement en classe 9 (à définir) (technique globale de comptabilisation).

Les modalités de centralisation quotidienne (non prévue) des mouvements de trésorerie devraient être précisées, notamment dans le commentaire du compte 518 (lien avec les comptes de transfert).

Les comptes de la classe 6 ne sont pas obligatoirement débités par le compte 909, notamment les dotations aux amortissements si celles-ci sont comptabilisées uniquement dans le compte de résultat sans transiter par les opérations budgétaires.

44 – La présentation des documents comptables :

Le PCG devrait définir la présentation des différents documents comptables, selon les différents comptables¹⁴⁰.

wb206875
P:\UNITS\MNACS\Rose-Claire Tshela\CFAA-rapportfinal\March23, 2007.doc
28/03/2007 10:01:00

¹⁴⁰ Ainsi, le plan comptable ne présente pas de modèle de balance, ni de modèle de balance, par comptable (elles ne présentent pas les mêmes comptes) ; de même les situations d'exécution des dépenses de l'État doivent être présentée d'une part en engagement (crédits ouverts – engagements = disponible en engagements), d'autre part en ordonnancement (crédits ouverts – ordonnancements = disponible en ordonnancements).