

SPECIAL

Cent ans de Contrôle des Engagements
de Dépenses de l'Etat

مائة سنة من ممارسة مراقبة
الالتزام بنفقات الدولة



➤ **Rétrospective historique du contrôle des engagements des dépenses des biens et services**

➤ **Analyse historique des mécanismes d'arbitrage en matière de contrôle des engagements de dépenses**

➤ **Panorama historique des systèmes d'information dédiés au contrôle des engagements de dépenses**



صاحب الجلالة الملك محمد السادس نصره الله
SA MAJESTÉ LE ROI MOHAMMED VI
QUE DIEU LE GLORIFIE

«L'impératif d'une gestion efficiente des ressources et la satisfaction nécessaire des exigences du développement global posent avec acuité la question fondamentale de l'efficacité de l'Administration publique et des établissements de l'Etat. Pour un traitement judicieux de cette question, deux démarches sont indispensables : une révision des méthodes de travail des structures administratives et une refonte des modalités de gestion des ressources publiques, en vue d'une utilisation optimale des moyens en place».

Extrait de la lettre Royale adressée aux participants au Forum National de la Haute Fonction Publique organisé le 27 février 2018 à Skhirat.

SOMMAIRE

- 6 • **Editorial**
- 7 • Le contrôle des engagements de dépenses au Maroc : des origines à nos jours :
Mohammed NEJJAR, Chef de la division de la recherche et des études.
- 19 • Rétrospective historique du contrôle des engagements de dépenses des biens et services :
Younes RIYAHY, Trésorier ministériel auprès du ministère de l'Economie et des Finances.
- 26 • De l'évolution historique de la comptabilité des engagements de dépenses :
Fatiha MOUTCHOU, Cheffe du service de la coopération en matière de marchés publics.
- 32 • Analyse historique des mécanismes d'arbitrage en matière de contrôle des engagements de dépenses :
Mohammed MOUJAHID, Chef du service de la réglementation des dépenses du Personnel.
- 40 • Le contrôle des engagements de dépenses face à l'impératif de la décentralisation :
Mohamed AZZOUZI, Chef du service de la réglementation des finances de l'Etat et des collectivités territoriales.
- 47 • Panorama historique des systèmes d'information dédiés au contrôle des engagements de dépenses de l'Etat :
Mohammed Rida El HERRAS, Chef de la division du contrôle de gestion.
- 59 • حول التطور التاريخي لنظام المسؤولية في مجال مراقبة الالتزامات بالنفقات
طه أنماس، رئيس مصلحة الأبحاث
- 60 • Le contrôle budgétaire et comptable au Maroc, quel devenir ? :
Abdelkrim GUIRI, Directeur de la recherche, de la réglementation et de la coopération internationale.
- 66 • Glossaire.



Noureddine BENSOUA
Trésorier Général du Royaume

En commémoration du centenaire de mise en place du contrôle des engagements de dépense de l'Etat au Maroc, le présent numéro de la revue Al Khazina tentera de brosser l'évolution historique de ce système de contrôle sur un siècle d'existence, depuis son institution par le Dahir du 20 décembre 1921 et sa mise en œuvre progressive jusqu'à aujourd'hui.

Le dispositif de contrôle des engagements des dépenses a profondément évolué au cours du siècle dernier, selon l'évolution du contexte politique et institutionnel de notre pays, et a traversé tous les changements de régimes financiers, sans que soit remise foncièrement en question sa mission qui participe à la promotion du «service public financier et comptable».

Plus de cent ans après son instauration dans des conditions particulières de l'histoire du pays, le contrôle administratif a priori occupe une place toujours dynamique au sein du paysage budgétaire et financier du pays, notamment en matière de commande publique, de personnel et d'information sur l'exécution du budget de l'Etat.

Son rôle a connu plusieurs étapes et son utilité s'est renforcée avec le temps, en assurant progressivement et successivement plusieurs fonctions notamment :

- une fonction classique à la fois préventive et coercitive, permettant d'éviter les risques d'irrégularité des engagements et de dépassements de crédits grâce au mécanisme de visa et de certification préalable;
- un rôle d'expert financier et de conseiller de l'ordonnateur en matière de dépenses de l'Etat pour les dépenses des biens et services et celles relatives au personnel des départements ministériels, notamment, avec l'élargissement du champ d'action de l'Etat et l'accroissement de ses interventions économiques;
- et une mission de producteur de l'information financière et comptable, dans le cadre de la centralisation de l'exécution financière pour les opérations initiées par les ordonnateurs et sous-ordonnateurs au titre de la loi de finances et d'élaboration de rapports informationnels, du fait de la proximité du contrôle des services dépeniers auprès desquels il est exercé.

Le contrôle administratif préalable ou a priori a démontré certes, son efficacité car se situant au stade le plus proche de la décision qui requiert une grande vigilance, mais il demeure incomplet s'il n'est pas réalisé dans le cadre d'une vision intégrée du contrôle et, de complétude par rapport aux autres types de contrôle apparus à la faveur de la réforme budgétaire fondée sur la performance et les résultats, de la réforme comptable et du développement des technologies de l'information et de la communication.

Tenant compte de ces paradigmes, les pouvoirs publics ont entrepris plusieurs réformes afin de rompre avec la logique du contrôle qui prévalait, pour plus de liberté managériale, moins de cloisonnement et moins de contrainte pour l'exécution, préconisant une approche axée plus sur l'impératif de rationalisation et de modernisation de la gestion publique, dans le sens d'une plus grande efficacité de la dépense publique et de l'amélioration du climat des affaires.

Des avancées réelles ont été enregistrées depuis l'entame de la réforme en 2008 en termes d'exercice du contrôle, de son contenu et de l'usage qui en est fait sur le plan pratique par les comptables publics et, du cadre institutionnel et informationnel dans lequel ce contrôle évolue pour assurer sa mission visant à éviter la mauvaise gestion et la prévarication.

La poursuite de la réforme engagée il y a plus d'une décennie, peut être envisagée dans une logique d'optimisation et de progrès, car il y a des dimensions à compléter, à alléger ou à abandonner dans le circuit actuel du contrôle révisé, qui pourraient être facilitées par la mise en œuvre des chantiers de réformes liés notamment, au nouveau modèle de développement, à la déconcentration administrative, à la simplification des procédures et à la digitalisation du service public.

La finalité ultime d'une telle entreprise est de parvenir à réaliser une nouvelle transformation managérielle, en rehaussant le niveau d'ambition des protagonistes de la réforme souhaitée au sein du ministère des finances et des services dépeniers et en continuant sur la même lancée que celle qui a prévalu depuis plus de 10 ans pour accroître la performance et la qualité des prestations du service rendu au public.



Mohammed NEJJAR
Chef de la Division de la Recherche
et des Études

Le contrôle des engagements de dépenses de l'Etat : des origines à nos jours

Le contrôle des finances publiques fait partie de l'action de l'administration; il est parmi les contrôles les plus anciens dont les gouvernants ne purent se passer pour mettre de l'ordre dans la gestion et l'utilisation des deniers publics.

Il est à la base aussi de la mise en œuvre des responsabilités, dans la mesure où des sanctions peuvent être prises à l'encontre des personnes qui en sont chargées, ayant exécuté des opérations financières irrégulières.

Son apparition ou institution est propre à chaque pays en fonction de l'évolution des régimes administratif, financier et économique ainsi que du rôle de l'Etat et de ses interventions dans la société.

Dans les temps anciens, les empereurs, les monarques et les princes ont mis en place des structures ou corps spécialisés qui les aidaient à veiller à la bonne utilisation que les ministres ou vizirs de la Cour feraient de l'impôt et autres contributions.

Ce souci d'emploi des fonds, était traité par Ibn Khaldoune, dans son ouvrage «Al moqaddima» (Prolégomènes) quand il aborda les origines de l'organisation financière et la constitution de l'empire musulman, en relatant l'histoire du «diwan» (bureau des finances) créé en vue d'assurer la tâche de contrôle pour aider le

Sultan à mettre de l'ordre dans les finances de l'Etat.

Selon la traduction de De Slane⁽¹⁾, «le premier qui introduisit l'administration financière dans l'empire musulman fut le khalife Omar (Ibn Al Khattab) et cela, dit-on, pour la raison qu'Abou Horeira (compagnon de Mohammed, prophète de l'Islam) avait apporté de Bahrein une somme d'argent tellement forte que l'on ne savait pas comment s'y prendre pour en faire le partage aux musulmans. Cela fit souhaiter un moyen de tenir compte de ces sommes, d'enregistrer les paiements de solde et de sauvegarder les droits de l'Etat».

«Khalid Ibn El Oualid (célèbre général et compagnon du prophète) recommanda l'établissement d'un «Diwan» tel qu'il l'avait vu fonctionner chez les princes de la Syrie et Omar agréa ce conseil...», en donnant l'ordre alors à quelques proches d'en organiser un, qui dressèrent la liste de toutes les troupes musulmanes par ordre de famille et de tribus.

Telle fut l'origine du «diwan» de l'armée qui se rapporte à la solde de l'armée. Ensuite fut créé le «diwan» de la contribution foncière et des impôts.

Préoccupation impériale et royale jadis, la bonne utilisation de l'impôt est devenue avec le temps celle du peuple. Le contrôle du bon emploi des deniers publics s'est imposé

alors, comme un moyen par lequel le peuple surveille l'utilisation de l'impôt auquel il a souscrit librement.

C'est ce qui découle de la mise en œuvre du principe révolutionnaire énoncé à l'article 14 de la déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen qui dispose que «Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée».

L'émergence du contrôle dans les régimes financiers contemporains notamment les pays occidentaux est liée donc, à la mise en œuvre de ce principe de la révolution française de 1789 et à l'avènement de la démocratie, qui donnent au peuple ou à ses représentants, le droit de suivre l'emploi du produit de l'impôt.

Par ailleurs, le droit reconnu au parlement de consentir à l'impôt et de voter le budget de l'Etat n'aurait qu'une portée limitée s'il n'existait pas des organes internes à l'administration qui exercent un contrôle administratif, dans une optique de régularité des opérations financières, portant sur les actes d'engagement de dépenses avant la constatation des droits des créanciers, en vue d'assurer l'intégrité de l'utilisation des deniers publics.

1. Prolégomènes (Al moqaddima), ouvrage d'Ibn KHALDOUNE traduit en français et commenté par De Slane, tome II p.19.

Car, ce contrôle est considéré comme le seul capable d'assurer une surveillance budgétaire permanente et effective des crédits votés, du fait de son positionnement auprès des services dépensiers, et partant, d'éviter la prévarication avant le règlement du budget.

Il importe à cet égard de rappeler, que l'instauration de ce type de contrôle s'est imposée en France, considérée comme le berceau de sa formation initiale, suite à «un malaise réel au Parlement à la fin du XIXème siècle devant les différences avérées entre le budget voté et le budget exécuté»⁽²⁾, lorsque les dépassements de crédits prirent une ampleur importante et inquiétante, qui retint l'attention des parlementaires de la IIIème République.

Pour remédier à une telle situation, préjudiciable aux deniers publics, il est apparu nécessaire d'instituer un contrôle, confié au ministère des Finances, en amont de l'intervention du comptable public pour s'assurer de la régularité de l'engagement au regard de la disponibilité des crédits.

En effet, c'est l'article 59 de la loi de finances du 26 décembre 1890, qui a prescrit la tenue dans chaque ministère, d'une comptabilité des dépenses engagées.

Ensuite, c'est un décret du 14 mars 1893 qui précisera que, dans chaque ministère, un agent désigné par le ministre et placé sous son autorité directe sera chargé de contrôler l'emploi des crédits : toute proposition d'engagement de dépenses nouvelles ne devra être soumise à l'approbation du ministre qu'une fois revêtue du visa du contrôleur des dépenses engagées.

Diverses dispositions affermirent le rôle du contrôleur des dépenses engagées, dont l'autorité, l'indépendance et la compétence furent, précisées par des textes successifs, notamment la loi de finances du 13 juillet 1911 et la loi Marin du 10 août 1922 fixant la mission du contrôle des dépenses engagées⁽³⁾.

Au Maroc, la conception de ce contrôle s'est formée progressivement par touches successives, a connu une évolution imposée par des mutations d'ordre externe et interne et s'est imprégnée par des considérations politiques, économiques et financières de l'Etat.

Avec l'avènement du protectorat, les attributions de ceux qui étaient en charge du contrôle des finances publiques dans le sens large du terme, les *oumanas*⁽⁴⁾, se trouvèrent restreintes par la création de nouvelles institutions chargées du contrôle administratif, et la délimitation de leurs compétences en application d'une nouvelle réglementation moderne fondée sur le droit budgétaire positif et fortement inspirée du modèle français.

Le concept du contrôle administratif des dépenses de l'Etat a été marqué, depuis son introduction au Maroc en 1921, par l'évolution du contexte politique et institutionnel dans lequel ont été élaborés les différents programmes et cadres budgétaires marocains initiés à partir de 1912 jusqu'à nos jours, qui se caractérise par deux grandes phases historiques pouvant être distinguées comme suit :

- une phase longue constituée de deux sous périodes : l'époque du

protectorat et la période qui a suivi l'indépendance jusqu'à 1969/1975, marquées par des procédures empruntées du modèle français, dont les schémas des techniques de contrôle ont été reproduits intégralement (1921-1959), avec quelques ajustements techniques et rédactionnels intervenus progressivement en vue de tenir compte de la réalité marocaine post-protectorat.

- et une phase correspondant à la période postérieure à 1975 marquée par plusieurs réformes du contrôle des engagements des dépenses entreprises successivement entre 2001 et 2008, consécutives à la formation du droit budgétaire national, à la consolidation du modèle des finances publiques de l'Etat et des exigences et attentes de plus en plus pressantes de souplesses en matière d'exercice de ce contrôle émanant des acteurs concernés par la dépense publique.

I/ Phase de 1912 à 1975 : le contrôle administratif des dépenses de l'Etat sous le protectorat et la période post-indépendance jusqu'à 1975

A/ Cadre général de naissance du contrôle des engagements des dépenses de l'Etat : 1912-1921, une réforme d'émanation externe

Au début du siècle dernier et sous prétexte du contrôle de la dette⁽⁵⁾, les puissances étrangères ont commencé à s'ingérer dans les

2. Note relevée dans la préface de Lucile Tallineau au livre de Sébastien Kott, «Le contrôle des dépenses engagées : Evolution d'une fonction»2004, Editeur : Comité pour l'histoire économique et financière de la France / IGPDE (institut de la gestion publique et de développement), in site Publication sur Open Edition Books.

3. Cf. Michel Prada & René Barbery, «Comptabilité publique» Mai 1988, 3ème édition, page 152 et s. Collection administration nouvelle. Il est utile de préciser à ce sujet que le terme du «contrôleur des dépenses engagées» sera remplacé ultérieurement par celui du «contrôleur financier» par un décret du 23 janvier 1956.

4. Terme désignant le corps le des comptables publics institué sous le règne du Sultan Moulay Slimane (1792-1822) et réorganisé ensuite sous le règne du Sultan Moulay El Hassan Ier (1873-184). Consulter à ce sujet la Revue Al Khazina n°13 Juin 2017 «Spécial- Centenaire de la Trésorerie générale du Royaume et de la comptabilité publique».

5. Selon Ed. Michaux Bellaire, le Maroc a contracté pour la première fois un emprunt d'Etat et engagé pour 62 millions et demi les 60 p.100 des revenus de ses douanes. Cf. «organisation des finances au Maroc», archives marocaines, volume XI, 1907, p.217.

finances de l'Etat pour le compte des porteurs de titres d'emprunt. L'acte d'Algésiras signé le 7 avril 1906 confirma le droit pour ces puissances d'intervenir par des réformes dans les affaires intérieures du pays. Elles se sont arrogées le pouvoir de percevoir directement des recettes afin de s'assurer du service normal de la dette.

Les dispositions financières de l'acte d'Algésiras n'étaient pas suffisantes pour mettre un terme à la première crise d'endettement du Maroc, ce qui a conduit le pays à la conclusion du Traité pour l'établissement du protectorat français dans l'empire chérifien signé à Fès le 30 mars 1912. Le cadre d'organisation financière sera marquée à partir de cette date par :

- l'effondrement du système des oumanas qui structurait l'administration financière classique du pays autour du corps des oumanas, notamment de l'amine hissabat (amine des comptes) et de l'amine el oumanas qui remplissait le rôle d'un véritable ministre de finances ;

- et la transition d'un système financier dit «makhzénien» reposant sur les principes du droit budgétaire religieux d'inspirations coraniques et chariaâtiques vers un système financier s'appuyant sur le régime d'administration directe conduit par le Maréchal Lyautey, et dont le fondement est constitué du droit budgétaire positif.

Durant cette époque, plusieurs textes se rapportant à la gestion des deniers publics et à l'exercice du

contrôle des dépenses publiques ont été adoptés.

A partir de 1916, le Trésorier Général du Maroc, désigné par décret du 27 juin 1916, a été chargé, dans la zone d'influence française, de centraliser les opérations de recettes et de dépenses de l'Etat, d'assurer le mouvement des fonds et de gérer les réserves du Trésor.

L'année 1917 constitua une date phare dans la formation du droit budgétaire moderne au Maroc sous le protectorat, suite à la publication du Dahir du 9 juin 1917 portant règlement de comptabilité publique, s'inspirant en grande partie du décret impérial français du 31 mai 1862.

Ce dahir va édicter de nouveaux principes essentiels du droit budgétaire, tout en confiant le pouvoir financier aux comptables du Trésor, rendus responsables sur leurs deniers personnels, de toute opération financière exécutée par leurs soins.

Bien que son intitulé porte sur la comptabilité publique, le Dahir de 1917 ne se limitait pas à évoquer les aspects budgétaires liés à l'exercice, à l'élaboration du budget⁽⁶⁾, à sa mise en œuvre et à son règlement, mais traitait aussi les domaines se rapportant à l'acquittement des dépenses publiques (chapitre V), notamment des marchés publics, des pièces justificatives de la dépense, du contrôle et de la vérification.

Sous l'empire de cette première législation financière, le budget était un acte d'administration sanctionné par le pouvoir sous forme d'un Dahir

qui permet à «Sa Majesté le Roi d'orienter et de limiter l'activité des ordonnateurs»⁽⁷⁾.

Ce texte de 1917 sera suivi quatre ans après, par l'adoption du Dahir du 19 rebia I 1340 (20 décembre 1921) organisant le contrôle des engagements de dépenses de l'Empire chérifien, qui a été consacré officiellement d'après Mohammed HAKAKAT, «sur insistance de la Cour des comptes française», qui rappelle le, jugeait les opérations de recettes et de dépenses qui lui sont présentées chaque année par le Trésorier général (chapitre VIII, Art 71).

L'accroissement des dépenses en 1921, justifiait probablement cette recommandation de la Cour des comptes, en vue de surveiller la gestion des crédits des ordonnateurs et éviter aussi les dépassements préjudiciables au bon fonctionnement de l'Etat⁽⁸⁾, consécutifs aux mesures de réformes prises par l'Administration du protectorat sous la conduite de Lyautey, qui a créé des administrations nouvelles, sous forme de grandes directions, qui absorbaient une partie non négligeable du budget⁽⁹⁾.

A titre indicatif, le budget de l'époque a été multiplié par 14 fois celui de 1913-1914. Le montant des dépenses s'élevait à 320.474.323 francs⁽¹⁰⁾.

Cette institution du contrôle des engagements des dépenses de l'Etat par Dahir est venue en fait, compléter l'arsenal juridique inauguré par le texte de 1917, qui a confié aux comptables publics

6. Il convient de signaler qu'avant 1917, l'autorité militaire française se préoccupait de la perception des recettes et de l'exécution de la dépense dans les zones soumises à son contrôle : Dès 1907 pour la région d'Oujda et 1908 pour la région de Chaouia. Les premiers budgets confectionnés étaient «régionaux» et établis au fur et à mesure de l'avance des troupes françaises dans le territoire marocain. Le premier budget a été établi en 1910 et se limitait à la région de Chaouia ; ensuite, le système a été étendu à la région de Meknès en décembre 1912 ; puis élargi à Rabat, Fès et Marrakech en 1913 ; enfin, ce système budgétaire sera étendu au territoire du Tadla en juillet 1913.
La Direction Générale des finances, mise en place en juillet 1912, a établi

le premier budget général d'ensemble pour l'année budgétaire 1913-1914 qui s'élevait en recettes à 17.649.024 francs et en dépenses à 23.613.322 francs. Cf. René Marchal, «Précis de la législation financière marocaine», 1948, Rabat, pp 7 et 8

7. M. Champion «Finances publiques au Maroc», p.96, avril 1961, Rabat.
8. Mohammed HAKAKAT : «Finances publiques et droit budgétaire au Maroc», Imprimerie Almaarif Aljadida, Rabat, 2002, p118.
9. Saïd OUJEMMA : «Le contrôle des finances publiques au Maroc», Thèse de doctorat en droit public- Paris 1 (Sorbonne-Panthéon), 1987, page 156 et s.
10. René Marchal, op. cité, page 68.

la mission d'exercer un contrôle de paiement, en vue d'assurer par des contrôleurs, une vérification préalable à la régularité de la dépense au niveau de l'engagement, qui porte sur les propositions d'engagement de dépense avant toute décision de l'administration par les ordonnateurs principaux et secondaires.

Un deuxième acteur de la régularité financière est entré dans la sphère de la gestion publique tout près du pouvoir de décision, en lui donnant un pouvoir de sanction par le biais du visa dans la mesure où il peut empêcher l'engagement juridique quand il estime les propositions d'engagement de dépenses irrégulières.

Il s'agit là d'une évolution qui a instauré une division du travail où les contrôleurs des dépenses publiques interviennent en amont lors des opérations administratives dans leurs relations avec les ordonnateurs. Quant aux comptables publics, ils interviennent au bout de la chaîne lors des opérations de caisse.

Les autorités du protectorat s'inspirèrent de l'exemple français où le contrôle des engagements de dépenses existait depuis 1890 (voir supra).

B/ Principales dispositions du texte fondateur du contrôle des engagements des dépenses de l'Etat et les modifications y afférentes jusqu'à 1975

1- De la régularité :

Les textes du contrôle des engagements des dépenses de l'Etat de 1921 et les textes successifs ont confié un statut particulier au contrôleur

garantissant son indépendance vis-à-vis des ordonnateurs. Sa vocation de contrôle lui interdisait de remplir une fonction d'ordonnateur.

L'article premier du texte susvisé souligne que «Le contrôleur des engagements de dépenses ne peut être chargé, d'aucun service comportant engagement ou liquidation de dépenses. Il est nommé par arrêté viziriel».

Et d'ajouter au niveau de l'article 12, que le contrôleur «examine les engagements de dépenses au point de vue de la conformité de la dépense avec le programme, de la disponibilité du crédit, de l'exactitude de l'évaluation, de la répercussion éventuelle de l'engagement sur l'emploi total du crédit ou sur les exercices ultérieurs, de l'application des lois et règlements».

Si les mesures proposées soulèvent des objections de sa part pour un des motifs indiqués au paragraphe précédent, il refuse son visa. S'il a des doutes, à l'occasion de son visa, sur l'intérêt ou l'utilité de la dépense engagée, il en avise à toutes fins utiles le directeur général des finances, sans que cet avis soit, suspensif de son visa.

Il sied de préciser à ce sujet que ces dispositions ont été considérées par certains auteurs, depuis longtemps, comme une possibilité pour discuter l'opportunité avec l'ordonnateur, ce qui élargit le domaine de la régularité du contrôleur relevant du ministère des finances, à celui de l'opportunité qui appartient à l'ordonnateur seul juge de ses décisions.

Il est utile de souligner à cet égard que ces dispositions ont été intégralement reprises et reconduites successivement

dans les textes ultérieurs relatifs au contrôle des engagements de dépenses de l'Etat après le protectorat, par le Dahir du 5 septembre 1959 (article 12) et par le Dahir du 21 février de 1969 (article 9) ainsi que par le décret du 30 décembre 1975 (article 15).

2- Des procédures d'arbitrage

Le Dahir a prévu aussi pour la première fois une procédure d'arbitrage pour résoudre le différend ou désaccord né de la relation entre l'ordonnateur et le contrôleur à l'occasion de l'examen des propositions d'engagements de dépenses.

En effet, en cas de refus de visa, l'article 14 prévoyait que si le service qui a présenté l'engagement de dépenses maintient sa proposition, le contrôleur en saisit l'autorité financière représentée à l'époque par le directeur général des finances. Celui-ci, par l'entremise du secrétariat général, soumet le dossier, avec son visa, au Résident général, qui a seul qualité pour passer outre au refus de visa par une décision spéciale.

Cette autorité qui a qualité pour passer outre a connu plusieurs évolutions.

D'abord, à la fin des années cinquante par le dahir du 5 septembre 1959 en tenant compte du nouveau statut du Maroc indépendant. Le «Résident général» a été remplacé par le «Président du conseil», tout en soulignant que ce dahir sera applicable à l'ensemble du territoire et abrogera toutes les dispositions contraires notamment celles relatives à l'exercice du contrôle en vigueur dans la zone du protectorat espagnol et la province de Tanger.

En 1957, cette autorité a été



confiée au sous-secrétaire d'Etat aux finances par le dahir du 3 juillet 1957 instituant un contrôle des engagements de dépenses imputables sur le budget spécial de la ville de Tanger, suite à la déclaration finale internationale de Tanger de 1956, qui a consacré le retour de cette ville à la souveraineté du Maroc, mettant fin à la délégation générale permanente conférée à l'administration internationale par le Dahir du 16 février 1924.

Le dahir du 21 février 1969 utilisera dans son article 6 (2^{ème} alinéa) l'expression large et imprécise suivante : «autorité ayant à cet effet délégation de signature» dans le contexte particulier de l'époque marqué par la proclamation de l'état d'exception instauré par le décret du 7 juin 1965.

Cette autorité deviendra, enfin, plus précise avec le dahir du 28 avril 1971 qui donnera délégation expresse au Premier ministre jusqu'à nos jours sous l'appellation du terme retenu par la constitution de 2011 à savoir le «Chef du gouvernement».

3- De la comptabilité : Parmi les apports fondamentaux du Dahir de 1921, il y a lieu de noter les dispositions relatives à la tenue par les contrôleurs d'une comptabilité dite des engagements, introduite pour la 1^{ère} fois au Maroc, qui vient s'ajouter à celles prévues par le chapitre V du Dahir du 9 juin 1917 susvisé tenues respectivement par:

- les ordonnateurs (comptabilité administrative) qui décrit toutes les opérations relatives à la constatation des droits acquis au Protectorat contre ses débiteurs et aux recettes réalisées à son profit, à la liquidation, au mandatement et au paiement des dépenses budgétaires, et au compte du fonds de réserve.

- et le Trésorier général, qui constate toutes les opérations faites pour le compte de l'Etat, les recettes et les dépenses budgétaires, ainsi que les opérations hors budget.

Pour le contrôleur, sa comptabilité des engagements de dépenses fait ressortir selon le texte fondateur :

- les dépenses permanentes et les dépenses sur plusieurs années engagées le début de chaque année;
- les dépenses engagées au fur et à mesure des décisions prises par l'ordonnateur sur les projets soumis au visa du contrôleur ;
- et toutes les augmentations ou diminutions qui modifient les évaluations primitives donnant lieu à des inscriptions supplémentaires ou rectificatives.

En plus du suivi des crédits des programmes, le Dahir précité a prévu que le contrôleur adresse trimestriellement au directeur général des finances, une note sur le fonctionnement de son service et sur ses rapports avec les ordonnateurs.

Il convient de souligner à ce propos que depuis son institution, le rôle d'information joué par le contrôleur sera renforcé par le dahir du 21 février 1969 qui va réorganiser la tenue de la comptabilité des engagements en consacrant toute une partie (II) à ce sujet.

En plus de l'envoi d'un rapport annuel au ministre et les difficultés rencontrées dans l'exercice de sa mission, le contrôleur adresse désormais mensuellement au ministre des finances une situation d'ensemble des crédits ouverts et des dépenses engagés qui tient compte, des engagements des dépenses visées dans le mois par le contrôleur et ses délégués

sur les crédits ministériels ou sur les crédits délégués aux sous-ordonnateurs, des dépenses sans ordonnancement préalable effectuées dans le mois, et des ordonnancements effectués par le service d'ordonnancement mécanographique.

4- De la déconcentration du contrôle

La première forme de déconcentration du contrôle des engagements des dépenses de l'Etat a été actée par le dahir du 14 mars 1931 complétant le dahir du 20 décembre 1921 qui a annoncé que des contrôles régionaux peuvent être organisés par arrêté viziriel.

C'est ainsi que le 1^{er} contrôle régional des engagements de dépenses fut créé à Marrakech à compter du premier avril 1931 par arrêté viziriel signé par le Grand Vizir, Feu Mohammed EL Mokri.

Les contrôleurs régionaux des engagements de dépenses sont nommés alors, par décision du directeur général des finances qui fixe également les limites de leurs compétences budgétaires et territoriales.

Le visa du contrôleur régional est donné sous sa propre responsabilité personnelle.

La déconcentration des services du contrôle se poursuivra après le protectorat : en 1959, par l'institution des contrôleurs délégués, auxquels le contrôleur des engagements de dépenses délègue sa signature dans certaines conditions.

Les contrôleurs délégués étaient désignés par le contrôleur vis-à-vis duquel ils sont responsables; lequel contrôleur, faut-il le rappeler, était nommé par décret du Président du



conseil sur proposition du ministre des finances (art 1 du Dahir du 5 septembre 1959).

Le texte du 5 septembre 1959 sur le contrôle des engagements des dépenses de l'Etat confirma la tendance de création des contrôles régionaux décidés auparavant sous le protectorat, qui sont organisés désormais par décret ; les contrôleurs régionaux des engagements de dépenses sont nommés quant à eux par décision du ministre des finances qui fixe également les limites de leurs compétences budgétaires et territoriales ; le visa donné est effectué sur leur propre autorité et sous leur responsabilité personnelle.

Le corps en charge du contrôle des engagements des dépenses de l'Etat connaîtra quelques changements dans les textes ultérieurs notamment le dahir du 21 février 1969, en matière de nomination qui apporta les précisions suivantes : pour le contrôleur des engagements de dépenses, il est nommé par Dahir sur proposition du Premier ministre; et pour les contrôleurs délégués, ils sont désignés par décret sur proposition du ministre des finances parmi les administrateurs et administrateurs adjoints des administrations centrales.

Pour compléter ce dispositif, un dahir portant loi n°1-74-681 du 29 août 1975 modifiant le dahir du 21 février 1969 susvisé a précisé les conditions devant être remplies par les fonctionnaires pour l'exercice du contrôle et ceux appelés à exercer l'intérim ou le remplacement de contrôleur délégué à savoir, être classé dans les échelles de rémunération n°10

et 11 et justifier d'une licence en droit ou du diplôme de l'école nationale d'administration publique ou d'un diplôme équivalent.

De ce fait, l'administration centrale se trouve ainsi dégagée au profit des services déconcentrés dans le cadre d'une approche qui privilégie un décloisonnement des structures et une autonomie dans l'exercice des fonctions de contrôleurs.

II/ Phase 1975 à 2008 : consolidation des finances publiques et tentatives itératives de réformes du contrôle des engagements des dépenses de l'Etat

Le rôle du contrôle des engagements des dépenses de l'Etat s'est renforcé et a été solidement implanté dans les structures administratives et financières et devient, à des degrés plus au moins étendus, le conseiller par excellence dans ce domaine. Sa compétence et son expertise sur les questions financières le met en mesure de fournir des avis objectifs, instructifs et pédagogiques.

Il est devenu un trait de jonction essentiel entre l'ordonnateur soumis à son contrôle et le ministre des finances en matière d'information sur l'exécution budgétaire, à travers la procédure du contrôle de régularité budgétaire de la dépense publique.

L'exécution du budget au début des années 70, s'effectua conformément aux règles de la comptabilité publique définies par le décret Royal du 21 avril 1967 et celui du 21 février 1969 du contrôle

des engagements des dépenses de l'Etat, qui vont fortement marquer les textes ci-après publiés ultérieurement :

- le décret n° 2-76-576 du 30 septembre 1976 portant règlement de la comptabilité des collectivités locales et de leurs groupements ;
- le décret n° 2-76-577 du 30 septembre 1976 relatif au contrôle de la régularité des engagements des dépenses des collectivités locales et de leurs groupements ;
- et le décret n° 2.75.839 du 30 décembre 1975 relatif au contrôle des engagements des dépenses de l'Etat adopté le 30 décembre 1975.

Dans ce contexte, il importe de préciser que le contrôle des engagements des dépenses de l'Etat qui s'exerçait seulement sur le ministre- ordonnateur, va être étendu en 1976 aux actes d'engagement pris par les ordonnateurs des collectivités locales avec le mouvement de décentralisation amorcé la même année.

Face à la raréfaction des ressources humaines qualifiées pour exercer le contrôle portant sur la régularité de l'engagement des dépenses des collectivités locales et de leurs groupements, conformément aux dispositions du décret n° 2-76-576 susvisé, il a été décidé de nommer les receveurs et percepteurs relevant de la TGR pour assurer cette fonction qui sera limitée au 1er janvier 1977 aux préfectures, provinces, communes urbaines et la communauté urbaine de Casablanca. Les communes rurales en étaient exclues (article 13 du décret précité)⁽¹¹⁾.

11. Ce réseau de contrôle des engagements des dépenses était en fait un choix judicieux et jouera un rôle crucial comme le premier contingent précurseur de la constitution future d'équipes conjointes TGR / CGED (30 ans plus tard), après le rapprochement, pour l'exercice du contrôle d'engagement et de validité des dépenses de l'Etat par une seule structure, et la concrétisation du principe de l'unicité de l'interlocuteur du Ministère des finances vis-à-vis des ordonnateurs en terme de prestation rendue au titre du service public financier.

Cette décision était justifiée sur le plan territorial, du fait que l'absence d'un contrôle local aux niveaux des échelons susvisés, porterait des risques dommageables au plan de la gestion des deniers publics.

A- La réforme de 1975

Le décret n° 2.75.839 du 30 décembre 1975, abrogeant et remplaçant le dahir du 21 février 1969 est resté du point de vue conceptuel et technique dans la même ligne que les textes précédents.

Néanmoins, il a apporté quelques modifications importantes en matière de contrôle des engagements des dépenses de l'Etat, dont les dispositions ne sont entrées en vigueur qu'à partir du 08 mars 1976, après une période transitoire de deux mois destinée à permettre, sur le plan financier, aux services concernés de s'adapter à certaines nouvelles mesures de réorganisation.

Le texte de 1975 était une compilation de pratiques et de diverses dispositions entrées en vigueur depuis 1921 et constitua la synthèse de l'évolution normative des principales modifications introduites et édictées par les textes antérieurs en matière de contrôle administratif a priori de la dépense publique.

Les apports de la réforme introduite par ce nouveau texte ont concerné la déconcentration de l'action de contrôle et l'allègement de la procédure d'examen des projets d'engagement.

Dans le nouveau statut, la compétence du contrôleur s'étend à tous les crédits délégués aux

sous-ordonnateurs auprès desquels il est placé. Il a reçu un pouvoir propre et sa compétence matérielle est désormais appelée à être d'autant plus large que la déconcentration sera plus poussée. Il est devenu contrôleur préfectoral ou provincial (art 1).

Il apporte son concours et son aide aux services de gestion, et notamment aux services des marchés ; cette mission était déjà assurée en fait, mais avec les nouvelles dispositions, cette mission de conseil a désormais un caractère officiel et va se développer en rapport avec les assouplissements apportés aux modalités du contrôle.

En effet et afin de réduire «la navette» entre le service de contrôle et le service dépensier, les observations et demandes d'explications du contrôleur sont désormais groupées et font l'objet d'une seule communication à l'ordonnateur ou au sous-ordonnateur intéressé.

Par ailleurs, pour ce qui concerne les marchés de l'Etat, un délai maximum a été fixé à 15 jours ouvrables francs au-delà duquel le visa est dû, dans les conditions prévues à l'article 12 (alinéa 2) du décret précité.

En contrepartie à ces mesures de célérité qui s'imposent au contrôle, il a été demandé par circulaire n°36. IGSA du 14.4.1977 aux services gestionnaires d'apporter les soins nécessaires à la présentation des dossiers au niveau de la procédure d'engagement, tout en attirant leur attention, que ces nouvelles dispositions, ne sauraient dégager la responsabilité du service d'origine, qui peut être mise en

jeu à l'occasion du contrôle a posteriori.

B- Des réaménagements en cascade du décret de 1975

Dans le cadre des chantiers de réforme lancés par le gouvernement d'alternance et dans le but d'améliorer la qualité des services publics fournis par l'Administration et de mettre à niveau le cadre juridique régissant la dépense publique, il a été procédé au réaménagement du décret de 1975, après 26 ans d'existence.

Le décret susvisé a été impacté par l'évolution législative et réglementaire de l'époque qui a subi des transformations importantes consacrées notamment par la réforme de la loi organique des finances de 1998, la refonte de la loi 12.79 relative à la Cour des comptes, la loi sur la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics, la nouvelle organisation régionale du Royaume suite à la révision de la constitution de 1996, et le décret fixant les conditions et les formes de passation des marchés publics de 1998.

A l'origine de ces changements, il y a le pacte de bonne gestion lancé par le gouvernement d'alternance en juillet 1998 qui constitua un cadrage de l'action du gouvernement qui a pris l'engagement d'optimiser et de rationaliser la gestion publique, en assurant la maîtrise des coûts, en reconsidérant les modes de gestion publique et les règles de comptabilité publique et en développant les opérations d'audits organisationnel et institutionnel



en vue d'une restructuration de l'Administration¹².

B-1- Aménagements fondamentaux de 2001 et nécessité d'allègement du contrôle administratif a priori

Entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2002, la réforme a consisté essentiellement en des aménagements portant fondamentalement sur l'amélioration de l'efficacité de la gestion budgétaire et de la gestion des ressources humaines du contrôle des engagements des dépenses de l'Etat, dont les principaux objectifs recherchés ont concerné notamment :

- la mise en place d'un «contrôle de substance» de la proposition d'engagement ;
- une responsabilisation accrue des services ordonnateurs, tout en assurant l'intégrité de l'utilisation des deniers publics et en fiabilisant l'action de l'Etat et l'amélioration des prestations rendues par l'Administration ;
- et une adaptation des modalités et conditions de l'exercice du contrôle de l'engagement des dépenses avec son environnement législatif et réglementaire se rapportant aux finances publiques et à l'organisation administrative.

Ainsi et en vue d'assurer l'efficacité de l'intervention des organes du contrôle, d'assouplir les modalités d'exercice du contrôle administratif et de responsabiliser davantage les ordonnateurs, plusieurs innovations ont été apportées concernant le visa du contrôle des engagements des dépenses de l'Etat. Il s'agit notamment de :

- l'introduction du mécanisme du visa avec observations porté sur la proposition d'engagement,

qui consiste à ne pas bloquer un engagement pour des insuffisances mineures du dossier présenté par l'ordonnateur, à charge pour ce dernier d'en tenir compte, sans que ce visa avec observation ne soit suspensif du paiement de la dépense concernée.

- la consécration du mécanisme du visa collectif, qui concerne toutes les dépenses permanentes revêtant un caractère répétitif et dont l'engagement se fait en une seule fois dès le début de l'année budgétaire ;
- l'adoption du mécanisme de la certification pour les propositions d'engagement de dépenses dont le montant ne dépasse pas certains seuils; le contrôleur n'est tenu de vérifier que la disponibilité des crédits et l'exacte imputation budgétaire. Sa certification doit être délivrée dans un délai ne dépassant pas 2 jours ouvrables ;
- l'introduction de la notification du visa ; l'ordonnateur est invité, en vertu des dispositions prévues par l'article 5 quater du décret susvisé, à tenir l'entrepreneur ou le fournisseur titulaire du marché informé du numéro et de la date du visa du contrôleur. Aucune prestation ne peut être entamée, ni aucune fourniture ne peut être livrée par le contractant en l'absence de cette notification.

B-2- Adaptation du contrôle à la nouvelle approche dite «globalisation des crédits»

Dans le même contexte et suite à la promulgation de la loi organique des finances de 1998, la réforme de 2001 s'est inscrite aussi dans le cadre de l'assouplissement des modalités d'exécution du budget, à travers ce qu'on a appelé

communément «Globalisation des crédits», qui consistait à conférer aux ordonnateurs et sous-ordonnateurs davantage de souplesse dans l'utilisation des crédits mis à leur disposition.

Mise en œuvre en 2002, cette nouvelle approche a été présentée comme un outil important au service d'une dynamique de modernisation de la gestion des finances publiques basée sur une meilleure programmation et exécution du contrôle de la dépense d'une part, et une responsabilisation accrue des ordonnateurs et sous-ordonnateurs, d'autre part.

C'est dans ce sens que l'article 17 bis a été ajouté au niveau du décret n° 2-98-401 du 25.04.1999 relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances visant l'assouplissement des procédures de virement de crédits entre les lignes d'un même paragraphe et ce, sans l'intervention préalable du ministère chargé des finances, à l'exclusion de certaines dépenses dont la nature est déterminée d'un commun accord entre le ministre concerné et le ministre chargé des finances.

Ces natures de dépenses présentant une certaine sensibilité concernent notamment les redevances d'eau, d'électricité et de téléphone, et les salaires du personnel occasionnel, afin d'éviter la reconstitution d'arriérés dans ces domaines.

La dispense du visa préalable du ministère des finances pour les virements entre les lignes d'un même paragraphe a constitué une première traduction technique concrète de la notion de globalisation qui aura pour impact, de simplifier les procédures

12. Discours du ministre des finances M. Fathallah OUALALOU, prononcé lors de la 5^{ème} journée des cadres, cf. Revue AI Maliya n°26, avril 2001.

budgétaires et de responsabiliser davantage les ordonnateurs et sous-ordonnateurs dans la gestion des dépenses publiques.

Le bénéfice de cette souplesse impliqua la satisfaction de deux conditions préalables :

- la restructuration des morasses budgétaires relatives tant au budget de fonctionnement qu'au budget d'investissement de telle façon que le paragraphe soit le support essentiel pour la réalisation d'un programme, d'un projet ou d'une action déterminée;
- la mise en place d'indicateurs chiffrés pour ce qui est des objectifs à atteindre de façon à permettre leur comparaison avec les résultats effectivement enregistrés.

B-3- Assouplissements de 2003 : introduction de la dispense du Visa

Dans le même sens, vis-à-vis des partenaires étrangers de l'Administration et dans le but d'accélérer l'exécution des opérations financées par les bailleurs de fonds et la mobilisation des fonds correspondants, la réforme s'est poursuivie par la modification du décret susvisé de 1975 par le décret n° 2.03.706 du 13 novembre 2003 en vue de dispenser du visa du contrôle des engagements des dépenses de l'Etat les marchés passés par les administrations publiques dans le cadre des programmes et projets bénéficiant de fonds de concours extérieurs accordés sous forme de dons par l'union Européenne (art 22 bis).

Ces dispositions ont été modifiées par la suite en 2008 pour les étendre à tous les fonds de concours extérieurs sous forme de dons

quelle que soit leur provenance.

Il s'est agi là, d'une atténuation du principe général du contrôle selon lequel toutes les propositions d'engagement de dépenses doivent être soumises au contrôle a priori.

Pour rappel, les pouvoirs publics, dans le but d'assurer une souplesse et une exécution rapide des dépenses particulières et urgentes de certaines administrations qui ne se prêtent pas au contrôle préalable, ont décidé par voie législative ou de décrets spécifiques, soit d'accorder des dispenses de visa à certaines opérations dont le contrôle des propositions de dépenses risque d'être paralysant ou encombrant pour le fonctionnement des services gestionnaires concernés, soit de réduire les délais réglementaires édictés par les décrets de 1975 (et 1969) en matière d'opérations réalisées notamment dans le cadre des comptes spéciaux du Trésor.

A ce propos, il y a lieu de signaler notamment les institutions constitutionnelles comme le Parlement et la Cour des comptes et les dépenses réalisées dans le cadre quelques comptes spéciaux du Trésor qui ont été soustraits du contrôle préalable : le fonds des relations publiques créé par la loi de finances pour 1973 (non soumises au contrôle jusqu'à janvier 2008) ; le fonds spécial pour le financement des prêts à la construction et à l'acquisition des logements économiques créé par la loi de finances pour 1978, etc.

B-4- Introduction du mécanisme de la DAE (Demande d'autorisation d'engagement)

La réforme de 2001 a été modifiée et complétée ultérieurement en

2004 dans le cadre de l'allègement continu des procédures du contrôle des engagements de dépenses de l'Etat et de l'amélioration de la qualité de l'intervention des contrôleurs.

Le décret n°2-75-839 susvisé a été modifié et complété par le décret n° 2-04-6796 du 24 décembre 2004, en vue d'instaurer un nouveau mécanisme de contrôle dit «demande d'autorisation d'engagement» connu sous le sigle suivant : «DAE».

En effet, le contrôle des engagements des dépenses de l'Etat s'exerce désormais, entre autres, selon les dispositions de l'article 4 tel qu'il a été modifié et complété: (...)

«- par un visa donné sur la demande d'autorisation d'engagement à l'effet de réserver les crédits sur lesquels seront imputés les engagements de dépenses au fur et à mesure des besoins exprimés par les ordonnateurs ou sous-ordonnateurs et ce, dans les conditions prévues à l'article 5 bis» du décret susvisé.

La note explicative a présenté cette modification comme étant une innovation consistant en «la substitution du mécanisme de réservation d'un crédit global au moyen d'une demande d'autorisation d'engagement, à celui de la certification d'acte par acte, dans le but d'améliorer davantage la marge de manœuvre des services gestionnaires et de favoriser la culture de programmation en matière d'exécution de la dépense». Notons que ce mécanisme a été prévu pour les dépenses occasionnelles et les dépenses payables par voie de régie.

Or, sur le plan pratique, ce

mécanisme n'a pas trouvé un écho favorable auprès des utilisateurs, car il était lourd administrativement et comportait une prédominance du contrôle axé sur la régularité et non sur la performance. Il ne fera pas long feu, puisqu'il va disparaître avec l'adoption du décret relatif au contrôle des dépenses de l'Etat de 2008.

C- Réformes du contrôle administratif de 2006/ 2008

Le mouvement de réformes amorcé successivement en 2001, 2003 et 2004 s'est poursuivi à une cadence soutenue dans le cadre d'une vision globale et intégrée du contrôle, fondée sur l'impératif de rationalisation et de modernisation de la gestion publique dans le sens d'une plus grande transparence et d'une plus grande efficacité de la dépense publique.

A ce titre, et pour rappel, le ministère des finances et de la privatisation (MFP) de l'époque a fait appel à un cabinet international, pour entamer une étude sur l'optimisation de l'efficacité du contrôle de la dépense publique.

Les résultats de cette étude entamée en 2005 ont relevé les limites du système en vigueur, notamment la constatation d'une déresponsabilisation des ordonnateurs quant à l'efficacité de leurs dépenses, encouragée par un visa des contrôleurs perçu parfois comme un quitus, et un suivi budgétaire fourni par le ministère des finances ne les poussant pas à accroître leur maturité.

Pour remédier à cette situation, les auteurs de cette étude ont mis en évidence deux éléments majeurs :

- d'une part, la nécessité de faire

évoluer la logique du contrôle du Ministère des finances dans le sens d'un allègement progressif de son positionnement sur le contrôle a priori, et de son recentrage sur le contrôle de la performance et sur le contrôle de la régularité a posteriori ;

- et d'autre part, la nécessité de rapprocher, dans le cadre d'une rupture organisationnelle et d'une refonte des métiers au sein du Ministère, les entités chargées du contrôle administratif en l'occurrence le Contrôle Général des Engagements de Dépenses de l'Etat (CGED) et la Trésorerie générale du Royaume (TGR), qui se caractérisent par une dualité d'intervention préjudiciable à l'efficacité du contrôle et à la fluidité du processus d'exécution des dépenses publiques⁽¹³⁾.

C'est ce qui a été décidé par l'adoption du décret n° 2-06-52 du 13 février 2006 relatif au rattachement du contrôle des engagements de dépenses de l'Etat à la Trésorerie générale du Royaume et au transfert des compétences du Contrôleur Général des Engagements de Dépenses de l'Etat (CGED) au Trésorier Général du Royaume (TGR).

Ce changement structurel d'ordre institutionnel était une étape cruciale de la réforme et le commencement d'une réforme en profondeur de l'organisation des finances publiques qui s'est traduite par un seul pôle de contrôle de l'exécution de la dépense représenté par la TGR, et un interlocuteur unique pour les services ordonnateurs.

Ce changement s'est concrétisé par la création d'une part, des trésoreries ministérielles auprès

des services ordonnateurs principaux au niveau central, et par la restructuration d'autre part, des trésoreries préfectorales et provinciales pour les services sous-ordonnateurs au niveau déconcentré afin de rendre un service de qualité et de proximité au Citoyen.

Il s'est principalement agi de faire converger les métiers exercés par les structures des deux institutions concernées en harmonisant, en optimisant, en simplifiant les processus de contrôle, en fusionnant les services support et en intégrant leurs systèmes d'information.

En 2008 et dans la continuité de ce processus et des changements initiés sur le plan réglementaire par le ministère des finances, la réforme a été consolidée par l'adoption d'un décret sous n° 2-07-1235 relatif au contrôle des dépenses publiques abrogeant le décret n°2-75-839 du 30 décembre 1975 relatif au contrôle des engagements de dépenses de l'Etat et introduisant le contrôle modulé de la dépense (CMD).

Ce nouveau texte a mis ainsi fin à un système qui a fonctionné pendant plusieurs décennies, et qui a atteint ses limites en termes de performance, et satisfactions des attentes et préoccupations des gestionnaires et des bénéficiaires des créances de l'Etat, qui réclament de plus en plus l'assouplissement du contrôle a priori et le renforcement du contrôle a posteriori.

Le décret n°2-07-1235 susvisé est composé de 36 articles et structuré en six chapitres : un chapitre premier relatif aux dispositions générales; un chapitre II (le plus important et consistant) relatif aux

13. Cf. Article collectif de M.LMIMOUNI, A.GUIRI et M.NEJJAR, paru dans la Revue Al Khazina n° 6 octobre 2006, «Réforme du contrôle des dépenses publiques au Maroc».

modalités d'exercice du contrôle des dépenses de l'Etat; un chapitre III relatif aux dispositions se rapportant aux procédures de «passer outre» et de «réquisition»; un chapitre IV relatif à la nomination et aux missions des comptables publics ; un chapitre V relatif à la tenue de la comptabilité des engagements de dépenses et un chapitre VI relatif aux dispositions finales.

En vertu des dispositions de l'article 3 de ce décret, le contrôle des engagements de dépenses intervient préalablement à tout engagement, et c'est le comptable public qui exerce désormais, en plus du contrôle budgétaire, le contrôle de régularité consistant en la vérification que les propositions d'engagement de dépenses sont régulières au regard des dispositions législatives et réglementaires d'ordre financier.

La réforme engagée a reposé sur deux leviers d'action privilégiés :

- le premier concerne l'allègement des contrôles a priori et d'accompagnement en les implantant là où ils sont les plus légitimes et les plus efficaces au sein des services ordonnateurs compétents, en les optimisant et en les hiérarchisant en fonction du niveau de capacité des services ordonnateurs, des risques et des enjeux budgétaires et financiers de la dépense, tout en bénéficiant des apports des systèmes d'information pour alléger les contrôles automatisables.
- le deuxième concerne l'augmentation de la capacité de gestion, en engageant les services ordonnateurs dans un processus novateur de renforcement de leur capacité de

gestion budgétaire et financière, avec l'appui des services compétents du ministère chargé des finances et en mettant en place les dispositifs de contrôle et d'audit interne au niveau des services ordonnateurs.

Par ailleurs, la mise en œuvre de la réforme a été soutenue par des mécanismes de sécurisation du dispositif de contrôle modulé de la dépense mis en place à travers, l'audit d'évaluation et de qualification (art.27) ; le système de suivi de la qualité d'exécution de la dépense: indicateurs de suivi et de contrôle ex-post.(section IV) et le mécanisme de «reclassement» et de «déclassement» (art.26) des services ordonnateurs en fonction de l'augmentation ou de la dégradation de leur capacité de gestion qui peut être réalisé par l'IGF, la TGR ou tout autre organe de contrôle ou d'audit agréé sur la base d'un référentiel fixé par l'arrêté du ministre de l'économie et des finances n° 2292-08 de 2009.

Sur le plan doctrinal, la réforme voulue par le ministère chargée des finances a prévu la coexistence de deux systèmes de contrôle :

- un contrôle exhaustif classique qui comporte des allègements de droit commun au stade de l'engagement, dont les dispositions sont entrées en vigueur à compter du 1er janvier 2012 (art.2§2) ;
Les allègements concernent les dépenses énumérés à l'article 10 du décret susvisé qui font l'objet d'une fiche navette comportant tous les éléments permettant au comptable public d'exercer les contrôles qui lui sont confiés:
- et un contrôle dit «contrôle modulé» plus au moins souple, constitué

de deux niveaux d'allègement de contrôle adossés aux niveaux de capacité de gestion des services ordonnateurs, dont les dispositions d'entrée en vigueur ont été prévues à compter du 1er janvier 2012 (art.27§1). Il concerne aussi bien la phase d'engagement que la phase de paiement; il est mis en place pour les services gestionnaires remplissant les conditions requises.

Dans le cadre des efforts entrepris en matière de parachèvement de la modernisation de la gestion et des mesures d'accompagnement de la réforme nécessaires pour l'amélioration du nouvel environnement, la TGR a déployé en janvier 2010 sur tout le territoire du Royaume le système de gestion intégrée de la dépense (GID), dont les objectifs assignés à la mise en place de ce système, en tant que plateforme d'échange entre les ordonnateurs et les comptables publics, se résument comme suit :

- la rationalisation et la simplification des circuits et procédures d'exécution de la dépense publique;
- la satisfaction des attentes des usagers et des partenaires en matière de transparence, de qualité du service rendu et d'efficacité ;
- l'accélération du processus d'élaboration des projets de lois de règlement et la production des tableaux de bord nécessaires à la maîtrise de l'exécution de la loi de finances.

En définitive, le système cible qui se caractérise par la prise en charge par les ordonnateurs du contrôle a priori et le repositionnement du ministère des finances sur



l'évolution de la performance et le contrôle de régularité a posteriori exercé dans une logique d'audit, a été relativement réalisé.

En témoignage, le taux faible d'ordonnateurs soumis actuellement aux niveaux des contrôles d'allégement prévus par le dispositif de contrôle modulé de la dépense (CMD) dans le cadre du décret de 2008 dont l'entrée en vigueur a été pourtant mise en œuvre dès janvier 2012.

Cette insuffisance est liée à la non amélioration de la capacité de gestion des ordonnateurs par manque de compétences en matière de contrôle interne et de gestion budgétaire, et par la non revalorisation de la fonction budgétaire.

Elle s'explique aussi par la difficulté de dégager facilement des ressources susceptibles d'être délocalisées auprès des services gestionnaires tant en local qu'au niveau national, en recourant aux mécanismes de mise à disposition ou de détachement ; cela ne s'est pas produit en raison sans doute de la perte du prestige et la perte d'avantages que ce transfert pourrait occasionner pour les agents relevant du ministère des finances.

Importé et implanté au Maroc dans des conditions historiques particulières, le Contrôle des engagements des dépenses de l'Etat s'est développé lentement et de façon progressive dans la mouvance des expériences liées à l'évolution du pays sur le plan institutionnel, administratif et économique. Il a été ensuite rénové avec les exigences de la modernisation des finances publiques et de l'ensemble de l'Administration.

Les efforts déployés visant à réaliser de moins en moins de contrôle préalable, doivent se poursuivre et s'inscrire dans la durée et le contexte des nouvelles mutations économiques et sociales pour redonner un second souffle à l'esprit de la réforme de 2008, en tant qu'outil de gestion des finances publiques et de préservation des deniers publics, devant tenir compte des nouvelles orientations stratégiques et des grands chantiers initiés par les pouvoirs publics ces dernières années, à savoir :

- Le rapport général de la Commission Spéciale sur le modèle de Développement (CSMD) présenté au Souverain le mardi 25 mai 2021 au Palais Royal de Fès ;
- la réforme de la LOF de 2016 qui privilégie la performance contraignant les ordonnateurs à développer la logique de résultat ;
- la réforme de la commande publique et la mise en place des nouveaux dispositifs des délais de paiement avec l'introduction du dépôt électronique des factures ;
- la décentralisation et la déconcentration administrative visant la territorialisation des politiques publiques et le rapprochement de l'administration aux usagers pour la satisfaction de leurs besoins dans les meilleures conditions ;
- la simplification des procédures administratives, des circuits de la dépense publique et d'accès aux prestations rendues au public ;
- et enfin, la dématérialisation de la chaîne comptable et financière des opérations financières de l'Etat.



Younes RIAHI,

Trésorier ministériel auprès du ministère de l'économie et des finances

Rétrospective historique du contrôle des engagements des dépenses des biens et services

Depuis sa création en 1921 et jusqu'à son rattachement à la Trésorerie Générale du Royaume fin 2006⁽¹⁾, le Contrôle des engagements de Dépenses (CED) de l'Etat a été un des piliers du dispositif du contrôle administratif de la dépense publique au Maroc.

Il intervenait préalablement à toute dépense publique, permettant, ainsi, d'éviter au Maroc, d'avant et d'après l'indépendance, d'éventuels dérapages de ses finances publiques.

Ainsi, le CED a été un des facteurs d'une mobilisation optimale des ressources de l'Etat dans le long processus de sa construction et de sa consolidation, et ce, en contribuant à la limitation des risques de dilapidation, ou de mauvaise utilisation des deniers publics et en permettant à l'action publique de s'exercer tout en étant, raisonnablement, encadrée par des garanties juridiques suffisantes.

Or, l'Etat au Maroc post colonial a évolué, et ses différentes missions régaliennes également.

Dans ce contexte le CED devait nécessairement évoluer, s'adapter et s'accommoder aux changements de son environnement juridique et administratif.

Cette évolution était vitale, il fallait changer pour ne pas subir, voir disparaître.

Ce processus d'évolution centenaire était intimement lié à un paradigme fondamental, voir décisif : **comment garantir un contrôle administratif préalable, exhaustif, systématique et efficace de la dépense publique sans pour autant être un facteur de blocage ou de ralentissement de l'investissement public ?**

De la réponse à cette manœuvre subtile, qualifiée de dilemme d'extrême⁽²⁾, dépendait l'existence et la pérennité du CED.

Il s'agissait en effet, d'inscrire l'action du CED dans un équilibre et un dosage parfait lui permettant à la fois de mener à bien sa mission fondamentale de contrôle administratif de la commande publique, sans pour autant être qualifié, notamment par les gestionnaires et les fournisseurs de l'Etat de contrôle encombrant, redondant, voire inefficace.

Ce processus de changement et d'adaptation du CED durant les 86 ans de sa vie administrative, et sans changer son ADN, a inévitablement fait muter son organisation fonctionnelle et ses attributions essentielles en vue

de trouver un positionnement optimal dans le fonctionnement de l'administration marocaine et le contrôle de ses dépenses.

Dans cet article, un focus sera fait sur un des aspects les plus importants, et peut être le plus critiqué des missions du CED, à savoir son rôle en matière de contrôle des dépenses des biens et services.

En effet, le passage en revue des différentes réformes qu'a connu le cadre juridique régissant le CED confirme l'évolution de la vision de l'Etat marocain en matière de rôle, de positionnement et de portée du contrôle des dépenses publiques en général, et des dépenses de biens et services en particulier, vu leur impact hautement stratégique pour l'économie nationale, car c'est le reflet de l'investissement public avec ses différentes retombées.

I- Le Dahir de 1921 : la greffe réussie d'un concept moderne dans un Etat millénaire

Bien que la structure étatique au Maroc, sous une forme traditionnelle certes, est millénaire, il a fallu attendre l'avènement du protectorat pour la mise en

1. Décret n° 2-06-52 du 14 moharrem 1427 (13 février 2006) relatif au rattachement du contrôle des engagements de dépenses de l'Etat à la Trésorerie générale du Royaume et au transfert des compétences du contrôleur général des engagements de dépenses au trésorier général du Royaume.

2. MOUMEN, Mohamed, le contrôle des dépenses publique, Revue Al Maliya, N° 26 avril 2001, page 13.

place d'un corpus législatif et réglementaire moderne encadrant le rôle et l'action de l'Etat et ses attributions.

En outre, il s'agissait de faire une opération de greffe d'un appareil administratif moderne dans la gestion d'un Etat traditionnel millénaire.

La construction de ce cadre juridique, se faisait pour des raisons évidentes, en s'inspirant largement de la vision et de l'expérience française en la matière.

C'est ainsi que les fondations d'une organisation moderne des finances publiques ont été mises en place, d'abord par la promulgation du dahir de 1917 relatif à la comptabilité publique, puis par la mise en place du CED au Maroc par le biais du dahir de 1921⁽³⁾.

Il est de notoriété que tout système administratif, et toute structure administrative qui en est l'incarnation, sont incontestablement le fruit d'un long processus d'évolution historique et sociopolitique d'un pays.

Le contrôle des finances publiques au Maroc aurait dû l'être également, sauf que l'avènement du protectorat, comme étant un événement brusque et exogène a considérablement modifié le cours normal de l'évolution historique du Maroc.

Aussi, avec l'avènement du protectorat en 1912, c'est la vision de la France, avec son expérience historique, qui va dominer et

dessiner les mécanismes du fonctionnement étatique, et par ricochet l'organisation des finances publiques au Maroc.

De ce fait, si le dahir du 20 décembre 1921 organisant le contrôle des engagements de dépenses de l'empire chérifien constitue une innovation majeure et un changement abyssal dans le fonctionnement de l'Etat, il serait erroné de croire que cette création s'est faite hâtivement et sans recul.

C'est en effet, le fruit d'un processus long, compliqué et enrichi progressivement imbriquant ordonnateurs, comptables publics et parlementaires, mais avec une nuance de taille.

Ce processus s'est déroulé pendant des décennies en France et non pas au Maroc, autrement dit le CED est un bébé né au Maroc après une longue période de gestation en France.

En effet, les prémisses de la création du CED en France remontent à la fin du 19ème siècle suite à des dépassements récurrents par les ordonnateurs des crédits ouverts par les lois de finances.

Ce dysfonctionnement, constaté lors de l'examen des lois de règlement, était pour l'assemblée nationale une violation de l'autorisation budgétaire, voire, une atteinte au bon fonctionnement de l'Etat et notamment à l'une de ses incarnations les plus importantes, la démocratie parlementaire⁽⁴⁾.

Le CED dans ses premières formes en France était la réponse et le rempart pour éviter les dépassements des crédits budgétaires par les différents ministères.

Le contrôle des biens et services durant la période du protectorat : de l'apprentissage d'un métier nouveau :

Le dahir de 1921⁽⁵⁾ sus -indiqué a fixé le périmètre des attributions du CED en matière de contrôle des dépenses de biens et services.

Ainsi, l'article 6 du dahir exige des ordonnateurs, tant secondaires que principaux, la transmission aux fins de visa au contrôleur des engagements de dépenses⁽⁶⁾ de tout engagement de dépenses supérieur à 5000 francs.

En effet, le trésorier général du Royaume ne peut procéder au paiement de ces dépenses sans ce visa préalable, sauf cas exceptionnel accordant au Résidant général la possibilité de passer outre l'absence dudit visa⁽⁷⁾.

Le contrôle des dépenses engagées tel qu'instauré par le Dahir de 1921 portait sur les éléments suivants :

- la conformité de la dépense engagée avec le programme budgétaire ;
- la disponibilité des crédits ;
- l'exactitude de l'évaluation ;
- la répercussion éventuelle de l'engagement sur l'emploi total

3. Dahir du 20 décembre 1921 organisant le contrôle des engagements de dépenses de l'Empire chérifien.

4. Kott, Sébastien, «le contrôle des dépenses engagées, évolution d'une fonction», IGPDE, 2004.

5. Bulletin officiel n° 479 du 27 décembre 1921 page 1992.

6. Le contrôleur des engagements de dépenses de l'Etat était nommé par arrêté viziriel.

7. Article 14 du Dahir.

des crédits ou sur les exercices ultérieurs ;

- l'application des lois et règlements⁽⁸⁾.

Dans l'exercice de cette fonction, le contrôleur disposait de deux possibilités non négligeables confirmant son rôle incontournable dans le dispositif de sauvegarde des deniers publics à l'époque.

D'abord, il avait la latitude de se faire communiquer le dossier de la dépense soumise à son contrôle⁽⁹⁾. Ensuite, si à l'occasion de son visa il a un doute sur l'intérêt ou l'utilité de la dépense engagée il en avise à toute fin utile le directeur général des finances⁽¹⁰⁾.

Certes, cette communication ne suspend pas son visa, mais elle constitue néanmoins un glissement évident vers un contrôle d'opportunité.

Pour l'exercice de sa fonction, le contrôleur des engagements de dépenses disposait d'un délai extrêmement réduit fixé à vingt-quatre heures pour donner son avis. Il vise également les ordonnances de paiement dans le même délai. Le refus de visa du contrôleur pouvait faire l'objet de procédure d'arbitrage auprès du directeur général des finances⁽¹¹⁾.

L'article 9 du dahir de 1921 a également fixé la liste des pièces justificatives que les ordonnateurs transmettent au contrôleur, il s'agit :

- des doubles des bordereaux d'émission qu'ils adressent au Trésor ;

- à l'ouverture de l'exercice, d'un état faisant connaître par rubrique du programme :

- Les dépenses permanentes qui doivent être considérées comme engagées depuis le début d'année ;
- Les engagements reportés de l'exercice antérieur.

Ainsi, si on veut faire une évaluation de la mise en place du CED au Maroc durant la période du protectorat, trois conclusions peuvent être tirées.

D'abord, l'instauration du visa préalable de cet organisme afin de se doter d'un mécanisme permettant un objectif double.

Primo, s'assurer de la conformité légale et réglementaire de la dépense engagée, et secundo, se prémunir contre tout dépassement de crédits, du moment que le visa ne peut se faire que sur des crédits budgétaires disponibles.

Ensuite, alors qu'on le croit récent, le principe de la modulation du contrôle, en tenant en compte de l'enjeu de la dépense représenté par son montant, était déjà présent depuis 1921.

En effet, seul les dépenses dont le montant était supérieur à 5000 francs⁽¹²⁾ étaient soumises au visa préalable du contrôleur, tandis que leur suivi se faisait sur le plan budgétaire par l'obligation faite aux ordonnateurs de communiquer au contrôleur une liste de ces dépenses⁽¹³⁾.

Enfin, l'aspect assistance aux services ordonnateurs n'est pas totalement occulté. Certes, le paradigme dominant en 1921, à travers la création du CED, était de se, doter d'une structure avec une arme redoutable qu'est le visa préalable et ce, afin de maîtriser «l'appétit budgétaire» excessive des ordonnateurs.

Néanmoins, l'article 13 du décret stipulait que le contrôleur adressait trimestriellement au directeur général des finances un rapport sur le fonctionnement de son service et ses rapports avec les ordonnateurs.

Il en découle que le législateur de l'époque était conscient que la réussite de la mission du contrôle a priori n'est point possible que si elle s'exerce dans un esprit de collaboration mutuelle, et il a même accordé au contrôleur l'initiative périodique de l'informer sur la situation de ce partenariat.

Par ailleurs, durant la période du protectorat, le dahir de 1921 a subi plusieurs modifications se rapportant principalement à la modification du seuil de 5000 francs sus indiqué.

Cependant, deux autres modifications méritent d'être citées ; la première remonte à 1931. En effet, une réforme datée du 14 mars de ladite année permettait la création de contrôles régionaux par voie d'arrêtés viziriels.

Ces structures étaient gérées par des contrôleurs régionaux

8. Idem Article 6.

9. Idem Article 7.

10. Article 12 du Dahir de 1921.

11. Idem article 14

12. Ce seuil sera revu à la hausse durant les différentes modifications du Dahir de 1921 pour passer finalement à 250 000 francs en 1954.

13. Article 9 du Dahir de 1921.



nommés par le directeur général des finances qui fixait les limites de leur compétence budgétaire et territoriale⁽¹⁴⁾.

Ainsi, et donnant suite à cette réforme, le contrôle régional des engagements de dépenses de l'Empire chérifien est créé la même année à Marrakech⁽¹⁵⁾.

La deuxième réforme importante du dahir de 1921 remonte à 1934, et qui a donné la possibilité d'accepter comme pièces justificatives de paiement, les ordonnances visées avec observations par le contrôleur des engagements de dépenses, et ce, à titre exceptionnel par le directeur général des finances sur décision spéciale du Commissaire résident général⁽¹⁶⁾.

II- Le CED au sein du Maroc indépendant, une quête interminable vers un équilibre optimal

L'évolution du cadre juridique régissant la fonction de contrôle des engagements de dépenses de l'Etat s'est faite dans le Maroc indépendant, en tenant compte de plusieurs paramètres.

D'abord, la consolidation des acquis de la période du protectorat. Ensuite, le besoin d'un dispositif ayant fait ses preuves, et ce, pour accompagner l'effort de construction d'un Etat moderne drainant un investissement public important. Enfin, en introduisant les allègements nécessaires pour que cette fonction de contrôle s'exerce d'une manière plus fluide.

Cette quête vers un équilibre parfait entre la fonction indiscutable et légitime de contrôle des deniers publics d'un côté, et la nécessité de permettre à la commande publique, avec ses retombées économiques, de s'exécuter sans encombrement d'un autre côté, demeurera le souci majeur du législateur marocain.

Ainsi, l'examen du cadre réglementaire de la fonction de contrôle, d'une manière générale, et des biens et services en particulier, montre clairement que cette fonction est passée par trois phases distinctes : adaptation, consolidation puis allègement.

Parallèlement à l'adoption de textes de lois et de règlements dans les domaines de la comptabilité publique, du secteur bancaire et d'autres domaines de l'intervention étatique, le CED au Maroc indépendant est mis en place par le dahir de 1959⁽¹⁷⁾.

Ce dernier s'inscrit dans une logique de continuité par rapport au dispositif réglementaire durant le protectorat, ce qui se justifie par la volonté du législateur marocain d'éviter toute rupture dans les fonctions de l'Etat, vu les débuts difficiles de l'ère de l'indépendance.

C'est en somme «une marocanisation» du dispositif hérité du protectorat. Ainsi, le contrôle des engagements des dépenses des biens et services se faisait par référence aux mêmes points de contrôle qu'avant.

Cependant, une modification majeure a été introduite dans le dispositif du contrôle, justifié probablement, par le souhait du législateur de mettre en place, un dispositif de contrôle supplémentaire et d'en confier la tâche au contrôleur.

Il s'agit de la possibilité dont disposait ce dernier pour vérifier ou se faire vérifier la matérialité de la prestation, objet de la dépense soumise à son contrôle⁽¹⁸⁾.

A cet effet, le contrôleur doit en informer le ministre des finances, qui dans un délai d'un mois, juge de l'opportunité d'accorder, ou non, le visa à ladite dépense.

Cette disposition s'explique probablement par l'absence d'organe de contrôle *a posteriori* en 1959, du moment que l'Inspection Générale des Finances, et la Commission Nationale des Comptes, actuelle Cour des comptes, auxquelles allait incomber cette fonction, n'ont été créées qu'en 1960, d'autant plus qu'il s'avère délicat de vérifier la matérialité de la dépense au moment du contrôle de sa régularité intervenant préalablement à l'engagement. En tout état de cause, il n'est sûrement pas la vocation d'un contrôle administratif *a priori*.

Cette situation atypique sera d'ailleurs redressée lors de la grande réforme du contrôle des dépenses au Maroc instaurée par le décret de 1975⁽¹⁹⁾, après la création de l'IGF et de la Commission Nationale des Comptes.

14. Dahir du 14 mars 1931 complétant le dahir du 20 décembre 1921 organisant le contrôle des engagements de dépenses de l'Empire chérifien.

15. Arrêté viziriel du 14 mars 1931.

16. Dahir du 15 juillet 1934 modifiant le dahir du 20 décembre 1921 organisant le contrôle des engagements de dépenses de l'Empire chérifien.

17. Dahir n° 1-59-216 du 5 septembre 1959.

18. Idem article 12.

19. Décret n° 2-75-839 du 30 décembre 1975.

Incontestablement, la réforme du CED en 1975 est par son ampleur, ses apports et ses étendues la plus importante de l'Histoire centenaire de cette institution. Cette réforme a assigné au CED trois missions :

- assurer le contrôle de la régularité budgétaire de la dépense ;
- informer le ministre des finances sur les conditions d'exécution du budget ;
- assurer son aide aux services gestionnaires et notamment au service des marchés.

Avec la réforme de 1975, le législateur marocain a clairement affiché son intention de consolider et de clarifier le positionnement du CED dans le dispositif d'exécution de la commande publique dans notre pays.

Cette volonté apparait clairement à travers, d'abord, le renforcement structurel du CED par l'élargissement de la population des contrôleurs, devenus depuis, centraux, provinciaux et régionaux.

Ensuite, à travers les modalités de leur nomination. Ainsi, le contrôleur général était nommé par dahir et les autres contrôleurs par décret du premier ministre, et même leur décharge se faisait de la même manière.

Les modalités de ces nominations offraient aux contrôleurs des engagements de dépenses une assurance professionnelle et une certaine autonomie dans l'exercice de leur mission, ce qui constituait évidemment un gage d'efficacité.

Sur le plan technique, la réforme de 1975 a considérablement contribué à la construction de l'édifice du contrôle des dépenses des biens et services tel qu'exercé actuellement. On peut citer parmi ces nouvelles dispositions :

- la fixation d'un délai spécifique aux engagements des marchés publics de 15 jours ;
- l'examen de la répercussion éventuelle de l'engagement sur l'emploi total des crédits de l'année en cours et des années postérieures ;
- l'interdiction du rejet en cascade ;

Cette réforme a tracé durant des décennies, les contours du contrôle de la commande publique au Maroc, et il a fallu attendre le début du 21ème siècle pour voir le contrôle des dépenses au Maroc connaître une série de réformes.

Le rythme et la profondeur de ces réformes témoignent d'une prise de conscience du législateur national de la nécessité d'opérer un changement profond dans un cadre global lié à la réforme de l'administration marocaine en général dans un contexte politique marqué par une alternance historique.

Ces modifications viennent également après la promulgation de la nouvelle loi organique des finances⁽²⁰⁾ qui a amorcé les prémices d'une nouvelle approche budgétaire basée sur la contractualisation et la performance dans la gestion des finances publiques.

Ainsi, si la réforme du CED faisait l'objet d'un consensus au sein de l'exécutif, l'ampleur et la vision n'étaient pas clairement définies d'où la progressivité de la réforme menée à travers trois phases 2001, 2004 et 2008.

A l'issue des réformes de 2001 et 2004, on peut dire que le CED a muté, mais peut-être pas assez profondément.

Ainsi, avec l'introduction en 2004 des mécanismes de visa avec observations et de la certification comptable, le législateur a voulu réduire au minimum cette réputation d'une direction ou d'une fonction qui bloque les ordonnateurs.

En effet, le visa avec observations est un mécanisme d'allègement laissant à l'ordonnateur la latitude de prendre en considération les observations formulées par le contrôleur, sans que ce visa avec observation ne soit suspensif de visa, c'est le début d'un transfert de la responsabilité du contrôleur vers l'ordonnateur⁽²¹⁾.

Dans le même sens, le décret de 2001 a introduit la notion de certification comptable pour les dépenses des biens et services inférieures à 5000.00 dh et celles relatives aux indemnités servies aux personnels de l'Etat inférieures à 2000.00 dh.

En effet, pour ces catégories de dépenses, le contrôleur des engagements de dépenses se contentait d'une certification comptable qui devait porter sur la vérification de la disponibilité

20. Loi organique des finances n° 7-98.

21. Article 5 bis du décret de 2001



des crédits et l'exacte imputation budgétaire desdites propositions⁽²²⁾.

Aussi, cette réforme a mis en place le mécanisme d'engagement global des dépenses permanentes qui doivent être engagées au début de l'année budgétaire sur la base d'un état récapitulatif d'engagement par ligne budgétaire⁽²³⁾.

La réforme du cadre réglementaire du CED en 2001 a également énoncé l'étendue de la responsabilité du contrôleur dans l'exercice de son contrôle de régularité en précisant qu'il demeure responsable de l'application des dispositions législatives et réglementaires **d'ordre financier**⁽²⁴⁾.

Cette réforme avait un double objectif :

- D'abord, fixer des limites raisonnables à la responsabilité du contrôleur vis-à-vis des organes de contrôle *a posteriori*, car il est insensé que ce dernier demeure responsable de l'application de textes d'ordre technique ou à caractère général dont il ne peut avoir la maîtrise totale ;
- Ensuite, cette précision est à même d'éviter tout abus de la part du contrôleur lors de l'exercice de son contrôle puisque son champ de responsabilité est désormais, limité au domaine d'ordre financier.

Par cette réforme, un des principes fondateurs du CED au Maroc a commencé à s'effriter, à savoir l'approche systématique

qui consiste à vérifier toutes les dépenses, quel que soit leur enjeu, de la même manière, en occultant l'évolution historique et la généralisation de l'approche modulée du contrôle.

A travers les décrets de 2001 et de 2004, c'est la pérennisation du CED qui était en jeu.

Il fallait dissiper la principale critique des services gestionnaires envers le CED : être un facteur de blocage et source de lourdeur de l'investissement public.

Cependant, il restait une autre faiblesse à laquelle le CED ne pouvait réagir, car celle-ci mettait son existence, en tant que structure, en question.

C'est la dualité institutionnelle de la fonction de contrôle administratif de la commande publique au Maroc, confiée depuis 1921 à deux acteurs différents, relevant de deux structures administratives différentes, le contrôleur pour le contrôle de régularité et le comptable public pour celui de la validité.

En effet, cette dualité, dépourvue de toute complémentarité, et sans être une garantie d'efficacité, engendrait un retard d'exécution de la commande publique, voire, parfois des blocages justifiés par des divergences d'interprétation.

Ainsi, vers la fin de 2006, le pouvoir exécutif, en s'appuyant sur l'avis d'une expertise externe, a conclu à l'obligation de fusionner la TGR et le CED afin de mettre en place un nouveau cadre permettant à cette fonction de contrôle de s'exercer

d'une manière plus optimale, tout en sauvegardant les acquis cumulés depuis des décennies.

En 2008, le processus d'allègement du contrôle des dépenses de biens et services entamé en 2001 est arrivé à maturité.

Profitant de ce constat et des nouvelles opportunités de réformes offertes par la fusion de 2006, et notamment l'existence d'un interlocuteur unique exerçant désormais le contrôle de régularité et celui de la validité, il était opportun d'évaluer les réformes en question et de les consolider ensuite. Le décret de novembre 2008 est l'incarnation juridique de cette maturation.

Lors de cette nouvelle étape du long processus de réformes, l'approche modulée du contrôle sera confirmée et développée.

En effet, la notion de risque comme fondement de cette modulation sera construite non seulement sur la nature de la dépense comme c'était le cas avant (les allègements de droit commun), mais en se basant également sur un nouveau paramètre, à savoir la capacité de gestion des services ordonnateurs (contrôle allégé et contrôle allégé supplémentaire).

Cette capacité de gestion dont l'évaluation s'est faite via des audits menés conjointement par la TGR et l'IGF a permis de classer les ordonnateurs en plusieurs niveaux.

Mais il fallait mettre en place un mécanisme de veille permettant de s'assurer de la viabilité du système et

22. Ibid

23. Ibid

24. Article 11 du décret de 2001.

de la maîtrise des risques y afférents. Dans ce processus, le comptable public joue un rôle primordial à travers l'étude des dossiers non soumis initialement à son contrôle de régularité, et d'information du Ministre de l'Economie et des Finances, via la Trésorerie Générale du Royaume des résultats de ce suivi.

Ce mécanisme permet d'actualiser l'appréciation des capacités de gestion des services ordonnateurs et les risques afférents à leurs dépenses.

Une décennie après l'entrée en vigueur de la réforme introduite par le décret de 2008, légitimes sont les aspirations à une nouvelle étape dans l'évolution de la mission de contrôle de la commande publique au Maroc.

En effet, la nouvelle réforme doit consolider les acquis issus d'une

expérience centenaire sans hésiter à l'agrémenter des meilleures pratiques au niveau international.

Il s'agit d'abord, de penser à un mode de contrôle prenant en considération la dimension économique d'une commande publique représentant actuellement 25% du PIB, soit 274 MM dhs.

Cet aspect totalement occulté par les réformes entreprises depuis un siècle, passe par un partage clair entre les responsabilités des ordonnateurs et celles des comptables publics.

Il faut que l'action du comptable public se focalise, davantage sur les dépenses à grands enjeux, laissant la latitude totale aux ordonnateurs de choisir le mode d'exécution de la commande publique favorisant les retombées économiques positives tels que la création de l'emploi, la réduction

des disparités régionales, encouragement du produit local, la réduction du déficit de la balance commerciale et la préservation de l'environnement et le développement durable etc...

Ces objectifs doivent être la finalité de la commande publique.

Pour y arriver, il faut mettre en place un système incitant les ordonnateurs à la prise d'initiative et à l'innovation en leur offrant, ainsi qu'aux comptables publics, l'assurance juridique nécessaire notamment en matière de reddition des comptes.

En somme, c'est tout le corpus légal et réglementaire régissant la commande publique au Maroc qui doit évoluer pour permettre à cette dernière d'être une vraie locomotive de l'économie nationale.



De l'évolution historique de la comptabilité des engagements de dépenses



Fatiha MOUTCHOU,
Cheffe du service de la coopération en
matière de marchés publics

René Stourm disait «Gouverner c'est dépenser»⁽¹⁾; l'administration ne peut donc fonctionner sans faire appel aux dépenses publiques et ainsi aux actes financiers qui autorisent soit l'engagement d'une dépense, soit la perception d'une recette.

Ce concept de «gouvernance» implique le fait pour le «pouvoir public» de bien gérer les «dépenses publiques».

La vérification de l'effectivité des droits et des charges et plus particulièrement encore lorsqu'ils impliquent une prestation de l'Etat a donc rendu nécessaire, la mise en place d'une comptabilité des dépenses engagées.

En effet, la comptabilité a été toujours au cœur des évolutions et réformes de la gestion publique qui ont touché depuis de nombreuses années la plupart des pays et notamment, le Maroc.

Au-delà de leurs différences, liées aux contextes historique, géographique et culturel, les systèmes comptables témoignent de la confiance qui a été toujours accordée aux chiffres⁽²⁾.

C'est cette confiance dans la comptabilité et dans les chiffres qui est rappelée par Jean-Baptiste Rosario⁽³⁾ «Les uns ont dit que, nos comptes généraux d'administration étant renfermés dans de volumineux recueils, il était difficile d'y lire et d'y

trouver la vérité. Les autres [...] plus dédaigneux de tout travail et de toute règle (et il s'en trouve), ont attaqué la valeur des chiffres eux-mêmes, en leur attribuant une puissance contradictoire, suivant qu'ils sont placés de telle ou telle sorte, ils ont prononcé souverainement que les chiffres disaient à volonté le oui et le non, et que, par conséquent, ils étaient inutiles et les budgets aussi. [...] Les documents officiels sont ouverts à tous ceux qui veulent y lire, aucun détail n'y est omis, tous s'y trouvent ; mais il faut savoir et vouloir les y trouver».

Cette contribution se propose donc, de cerner sous l'angle historique, l'évolution de la comptabilité des engagements des dépenses de l'Etat au Maroc.

L'idée n'est pas de réaliser une analyse détaillée et exhaustive de son histoire mais plutôt de rendre compte des grandes étapes qui ont jalonné son évolution, de suivre ensuite les mécanismes de cette comptabilité, avant de conclure sur l'influence de la nouvelle gestion publique.

La naissance de la comptabilité des engagements des dépenses

Les premières traces de dénombrement et de comptabilité remontent au quatrième millénaire avant Jésus Christ, à Sumer (un peu

au nord du Koweït actuel). Il s'agit de tablettes d'argiles gravées de pictogrammes.

A Babylone la comptabilité se tenait sous forme d'écritures sur des tablettes d'argile, ou sur des papyrus pour les égyptiens.

Ces inscriptions étaient utilisées pour enregistrer des contrats entre membres de la communauté qui avaient échangé quelque chose dont il convenait de garder une trace, par exemple parce qu'engageant l'avenir, comme un bien contre une promesse.

Au Maroc, certains auteurs⁽⁴⁾ considèrent que si l'on part de cette constatation avérée que la comptabilité publique ou administrative en général, ou la comptabilité de l'Etat en particulier est l'ensemble des pratiques et des règles juridiques et techniques de mesure et d'enregistrement des biens et d'autres activités économiques de l'Etat, et de divisions d'écritures applicables aux opérations de recettes, de dépenses et de contrôles conduites par les services de l'Etat ; il existait indéniablement au Maroc une véritable comptabilité publique entre le 18ème et le 19ème siècle sous l'ancien régime Makhzen.

Il n'en demeure pas moins cependant, que le contrôle et la comptabilité des engagements des dépenses de l'Etat, dans leur acception actuelle, n'ont fait leur

1. René Stourm, le Budget, Paris, Guillaumin, 1896, p. 483

2. trust in numbers, the pursuit of objectivity in science and public life, theodor Porter, 1995 by Princeton University Press

3. Jean-Baptiste Rosario Gonzalve de Nervo, Les finances de la France sous le règne de Napoléon III, Michel Lévy frères, Paris, 1861, pp. 6 et 8-9.

4. Jilali Chabih, Réflexions sur l'histoire des comptes et de la comptabilité de l'Etat au Maroc du XVIIIe et XIXe siècle

apparition dans nos finances publiques qu'à une date relativement récente, avec l'avènement du Dahir du 20 décembre 1921 organisant le contrôle des engagements de dépenses de l'Empire Chérifien.

Avant cette époque-là, on avait pensé que le contrôle au moment du paiement était suffisant, la pratique⁽⁵⁾ a démontré l'erreur de ce raisonnement et la nécessité d'instaurer un contrôle préalable à la dépense.

Afin de mesurer la portée et le périmètre de la comptabilité des engagements des dépenses de l'Etat, nous sommes appelés à définir d'abord le terme «engagement».

La notion d'engagement

En paraphrasant Jean CATHELINÉAU⁽⁶⁾ «s'il est vrai (...) qu'administrer, c'est dépenser, tout acte d'administration en apparence sans lien avec les finances publiques, devient par lui-même un acte financier».

La doctrine a donc pris conscience des conséquences financières qu'une mesure courante peut entraîner pour les finances publiques et de la pertinence de la notion d'engagement.

Le contrôle des engagements des dépenses s'est révélé nécessaire avant que la dépense publique ne devienne une obligation juridique liant l'Etat.

Ce contrôle s'inscrit également dans le cadre d'une lutte contre les dépassements de crédits. Son rôle est de circonscrire l'exécution budgétaire en son cadre, le budget au sens formel.

Il concourt au maintien d'une forme de démocratie financière dont l'expression découle du principe selon lequel c'est le parlement, en sa qualité de représentant de la nation qui donne au gouvernement l'autorisation préalable d'exécuter les opérations financières publiques.

C'est autour de cette autorisation que gravitent tous les contrôles budgétaires.

En effet, le parlement doit s'assurer, ou en d'autres termes, contrôler si les engagements pris par le gouvernement sont conformes aux décisions exprimées dans la loi de finances.

Ce qui nous amène à évoquer deux types d'engagement : l'engagement juridique et l'engagement comptable.

L'engagement juridique est le véritable fait générateur de la dépense en ce qu'il fait naître une créance.

L'article 33 du décret Royal n° 330-66 du 21 avril 1967 portant règlement général de comptabilité publique dispose que: «l'engagement est l'acte par lequel l'organisme public crée ou constate une obligation de nature à entraîner une charge. Il ne peut être pris que par l'ordonnateur agissant en vertu de ses pouvoirs. Il doit rester dans la limite des autorisations budgétaires».

Cet acte se présente sous la forme d'une décision, d'un contrat, d'un marché, d'un avenant, d'une commande, d'une mesure qui, directement ou indirectement, doit se traduire par une dépense immédiate ou future.

Dans son ouvrage «le contrôle des dépenses engagées: Evolution d'une fonction», Sébastien Kott⁽⁷⁾ propose une définition intéressante à l'engagement juridique: «l'engagement de la dépense représente une sorte de quasi contrat entre l'Etat et son débiteur; il constitue un acte de puissance publique; il est nécessité par l'exercice d'un besoin présent ou futur».

En ce qui concerne l'engagement comptable, c'est l'opération consistant en une inscription comptable préalable à l'existence de l'engagement juridique.

Il consiste à réserver dans les écritures de la comptabilité, les crédits nécessaires à la réalisation de la dépense qui résulte de l'engagement juridique.

L'ordonnateur ne peut contracter et signer un engagement juridique avec certitude quant à la disponibilité des crédits, que si l'écriture d'engagement correspondante a été préalablement passée dans la comptabilité d'engagement.

En réalité, pour que les autorités en charge de la décision puissent opérer des choix éclairés, elles doivent disposer d'une information fiable sur l'incidence des décisions envisagées afin de prévoir leurs conséquences financières.

Cette vérification est justement, effectuée sur la base de la comptabilité des engagements des dépenses.

5. Robert Jolly, le contrôle des dépenses du Ministère de la guerre, Paris 1935.

6. Jean Cathelineau : Le contrôle des finances communales en France. Paris. LGDJ 1963. p.14.

7. Sébastien Kott : le contrôle des dépenses engagées : Evolution d'une fonction. Vincennes : Institut de la gestion publique et du développement économique, 2004.



La tenue de la comptabilité des engagements des dépenses de l'Etat

Le dahir du 20 décembre 1921 organisant le contrôle des engagements de dépenses de l'Empire chérifien, prévoyait assez précisément les modalités de tenue de la comptabilité des engagements des dépenses de l'Etat.

Le processus pratique de la tenue de cette comptabilité était le suivant :

La première phase de la comptabilité d'engagement des dépenses consiste à ouvrir les crédits.

C'est pourquoi, chaque pouvoir public se doit de prévoir un budget initial pour toutes les dépenses sur une année et également de présenter leurs prévisions dans un programme de dépenses.

Outre, cette obligation légale de budget, une procédure de suivi budgétaire est également prévue.

La deuxième phase consiste en la constatation de l'engagement. Toute décision, toute convention de nature à comporter soit directement, soit indirectement un engagement de dépenses supérieur à 5000 francs était soumise à l'époque au visa préalable du contrôleur.

L'article 9 du dahir du 20 décembre 1921, enjoignait aux ordonnateurs d'envoyer également à la fin de chaque mois, les états d'engagement de dépenses inférieures à 5000 francs engagées par leurs soins sans visa préalable du contrôleur.

La comptabilité des engagements est tenue par le contrôleur des engagements de dépenses de l'Etat sur un carnet spécial des

engagements intéressant plusieurs exercices.

Sur ce carnet, le contrôleur suit l'emploi de la disponibilité des crédits. Le carnet indique par chapitre et article :

- le montant du crédit primitif et les modifications successives qui peuvent y être introduites par voie d'augmentations ou de diminutions ;
- les dépenses permanentes relatives aux dépenses qui se renouvellent chaque année, tant qu'une nouvelle décision ne vient pas modifier les décisions antérieures qui les ont créées ;

Les dépenses permanentes sont considérées, au sens de l'article 9 du dahir du 20 décembre 1921 organisant le contrôle des engagements de dépenses de l'Empire chérifien, comme engagées en totalité dès le début de l'exercice. Il en résulte, que l'engagement des dépenses permanentes n'était pas à suivre tous les mois ;

- les engagements éventuels, résultant d'un acte nouveau soumis au visa du contrôleur ;
- les engagements du mois non soumises au visa du contrôleur.

Ce sont donc, les données transmises par les ordonnateurs pour les dépenses engagées sans visa du comptable qui viendront amoindrir le montant des crédits « disponibles » sur le carnet du contrôleur.

Evidemment, le risque inhérent à ce mécanisme était que le temps nécessaire à la transmission et au traitement des données peut être long, pour que le service dépensier puisse informer le comptable en temps utile des dépassements qui se profilent.

Afin que le contrôle suive au plus près l'exécution des dépenses, il était important de réduire les délais de centralisation des données comptables.

Pour atteindre cet objectif, trois mesures ont été adoptées :

- implication des services mécanographiques, des services du trésor et des receveurs des finances pour la centralisation des éléments de cette comptabilité en ce qui concerne les dépenses sans ordonnancement préalable ;
- établissement de situations mensuelles des crédits ouverts et des dépenses engagées ;
- obligation pour le contrôleur des engagements des dépenses d'adresser mensuellement au ministre des finances la situation de la comptabilité des engagements en plus du rapport annuel sur le fonctionnement de son service.

La comptabilité des engagements des dépenses au niveau local, un élément incontournable

Les dépenses engagées par les ordonnateurs secondaires ayant des répercussions sur la comptabilité des engagements des dépenses de l'Etat, il était impératif de les intégrer dans le schéma du contrôle préalable.

En effet, au sens de l'article 5 du dahir du 20 décembre 1921, les ordonnateurs secondaires sont astreints aux mêmes obligations en termes de comptabilité des engagements que les ordonnateurs principaux.



Il a fallu attendre l'année 1931 pour que le contrôle des dépenses engagées soit étendu au niveau régional. En effet le dahir du 14 mars 1931 complétant le dahir du 20 décembre 1921 organisant le contrôle des engagements des dépenses de l'Empire chérifien prévoyait la nomination de contrôleurs régionaux à qui il a été confié le suivi de l'exécution des programmes concernant les dépenses imputées sur crédits délégués.

Mais ce n'est qu'avec l'adoption du dahir du 21 février 1969 que le contrôle de la comptabilité des engagements des dépenses au niveau déconcentré s'est renforcé par la nomination de contrôleurs délégués.

Le contrôle des engagements de dépenses au niveau local s'inscrivait comme le prolongement du contrôle central des engagements. Il obéit aux mêmes conditions et formes et appelle l'intervention des mêmes catégories d'acteurs comme au niveau central.

Les contrôleurs délégués et les services extérieurs des départements ministériels auprès desquels ils exercent tiennent, chacun, une comptabilité des engagements qui leur sert de référence pour l'engagement des dépenses.

L'agent chargé du contrôle tient également au sens de l'article 10 du décret n°2-76-577 du 30 septembre 1976 relatif au contrôle de la régularité des engagements de dépenses des collectivités locales et de leurs groupements, une comptabilité auxiliaire pour retracer les dépenses sur plusieurs années, celles sur programme, les dépenses

permanentes, les crédits bloqués au titre des régies d'avances et les engagements reportés de l'année précédente sur les opérations en capital.

La comptabilité des engagements des dépenses est tenue pour chaque service dépensier à l'aide d'une fiche d'engagement appelée «Fiche modèle D» rappelant le numéro de la prévision correspondante dans la loi de finances ou le programme de dépenses et éventuellement, le montant des engagements partiels déjà réalisés sur cette prévision.

Lorsque le contrôleur détecte une discordance entre ses écritures comptables et les informations figurant sur la fiche modèle «D», il invite l'ordonnateur ou le sous ordonnateur à procéder aux rectifications nécessaires.

La comptabilité des effectifs budgétaires du personnel de l'Etat

Le décret n° 2-01-2678 du 31 décembre 2001 a introduit des modifications importantes au niveau des dispositions relatives à la tenue de la comptabilité des engagements.

Ces modifications concernent essentiellement l'introduction de la comptabilité des effectifs budgétaires et la comptabilité des engagements des dépenses des services de l'Etat gérés de manière autonome.

En effet et en vertu des articles 16 et 17 du décret n° 2-01-2678 du 31 décembre 2001, les contrôleurs centraux, régionaux, préfectoraux et provinciaux tiennent, la comptabilité des effectifs budgétaires des personnels de l'Etat dont ils

assurent le suivi.

Pour les personnels titulaires et assimilés, cette comptabilité tenue selon la présentation du tableau des effectifs accompagnant la loi de finances, fait ressortir par chapitre les effectifs budgétaires, les emplois budgétaires occupés et les emplois budgétaires vacants.

En ce qui concerne les personnels payés sur masse de crédits, ils devaient être dénombrés dans des états de répartition des effectifs visés par le ministère chargé des finances, et faisaient l'objet d'un suivi comptable par les contrôleurs.

Cette comptabilité fait ressortir par chapitre :

- les effectifs budgétaires autorisés par les états de répartition visés par le ministère chargé des finances ;
- les emplois budgétaires occupés ou délégués aux sous ordonnateurs ;
- les emplois budgétaires vacants.

Les contrôleurs, après avoir vérifié la conformité de leurs écritures avec celles de l'ordonnateur ou du sous ordonnateur, adressent la situation mensuelle des effectifs budgétaires dont ils assurent le suivi. Cette situation fait ressortir les effectifs budgétaires ouverts et les emplois occupés, vacants, réservés ou à supprimer.

Finalité de la comptabilité des dépenses engagées

La finalité de la comptabilité des engagements est évidemment d'organiser la régularité des mouvements financiers, mais pas uniquement. La comptabilité des engagements est une comptabilité de prévision.



Elle rend compte des évaluations du montant des dépenses opérées. Elle est bien évidemment destinée à subir des modifications au cours de l'année au vu du montant d'exécution des dépenses par les services dépeniers.

La comptabilité des engagements a également un rôle préventif, puisqu'elle permet d'agir avant que la dépense ne soit consommée et les deniers publics décaissés.

D'autre part, le contrôle par la comptabilité qu'il suppose à sa base, sert de fondement pour l'établissement des budgets des exercices à venir.

La comptabilité des dépenses engagées répond donc à trois objectifs :

1- Suivre la consommation des crédits au fur et à mesure des engagements

Pour la réalisation de ce premier objectif, on note les ouvertures des crédits, on transcrit les engagements et par différence, on obtient les crédits disponibles.

Le but poursuivi était de contrôler, en cours d'exercice, la consommation des crédits et de déceler avant qu'ils ne se produisent d'éventuels dépassements.

2- Déterminer les crédits disponibles

Il peut arriver qu'un engagement ne soit pas suivi d'effet, l'engagement se trouve alors annulé.

La comparaison des crédits budgétaires avec le total des dépenses déjà engagées et les

dépenses restant à faire, fait ressortir soit la nécessité de demander des crédits supplémentaires, soit la possibilité de faire des diminutions sur des crédits qui se trouvent supérieurs aux besoins.

La comptabilité des engagements reposant sur des évaluations et des prévisions, il importe au fur et à mesure de l'exécution des dépenses de rectifier successivement les bases premières, de manière à ce que la comptabilité des dépenses engagées s'écarte le moins des résultats de la comptabilité administrative de liquidation.

3- Renseigner sur les dépenses déjà engagées

Comme moyen d'information, la comptabilité des dépenses engagées peut rendre des renseignements très utiles au Ministre des finances sur la situation des dépenses qui sont engagées.

La comptabilité des engagements de dépenses du contrôleur est une sorte de contrôle-tableau de bord.

L'état de consommation des crédits budgétaires au 31 décembre permet en effet d'apprécier «la sincérité» des demandes préalables des services avant que n'interviennent les décrets d'annulation de fin d'exercice.

Evolution des modalités de suivi de l'exécution du budget par le biais de la comptabilité des dépenses engagées

Les textes régissant le contrôle des engagements des dépenses

ont subi plusieurs modifications notamment en 1959 par le dahir n°1-59-216, en 1969 par le dahir n°1-69-108 du 21 février 1969, en 1975 par le décret n°2-75-839 du 30 décembre 1975 qui a été modifié et complété par le décret n°2-01-2678 du 31 décembre 2001 et enfin, par le décret n°2-07-1235 du 04 novembre 2008.

La dernière réforme de 2008 recherche une plus grande efficacité par l'introduction d'un contrôle de substance et la modulation du contrôle selon la nature de la dépense et la qualification des services ordonnateurs et sous ordonnateurs pour une responsabilisation plus grande des services gestionnaires.

Pour accompagner cette réforme, le support d'engagement transmis par l'ordonnateur ou le sous ordonnateurs au comptable public pour les dossiers d'engagement des dépenses bénéficiant des allègements de contrôles est constitué d'une fiche navette.

La fiche navette est conçue de manière à permettre au comptable public d'exercer au niveau de l'engagement, les contrôles budgétaires qui lui sont dévolus.

Le comptable public, reste au demeurant, responsable de la tenue, en vertu des articles 33 et 34 du décret n°2-07-1235 relatif au contrôle des dépenses de l'Etat du 04 novembre 2008, d'une comptabilité des crédits et des engagements de dépenses mais aussi d'une comptabilité des effectifs budgétaires des personnels de l'Etat.

Conclusion

En guise de conclusion, soulignons qu'après un siècle d'existence, la comptabilité des dépenses engagées s'imposa progressivement comme un outil nécessaire à la mise en place d'un contrôle des dépenses engagées, avant d'en devenir «le fer de lance de la lutte contre les dépassements de crédits», selon l'expression utilisée par Sébastien Kott.

Cette longévité juridique qui dénote de l'utilité de cette comptabilité mérite d'être signalée.

De son apparition en 1921 à sa formulation définitive par le décret n°2-07-1235 du 04 novembre 2008, le législateur a fait évoluer la notion de comptabilité des engagements des dépenses de l'Etat d'une conception technique à un concept beaucoup plus large.

La réforme du système de contrôle de la dépense publique au Maroc avec le rapprochement des entités de contrôle CGED/TGR s'inscrit dans le cadre des réformes entreprises en matière de

bonne gouvernance de la gestion publique.

Cette réforme n'a pas modifié l'organisation administrative mais l'a consolidée pour faire de la comptabilité des dépenses engagées un véritable outil de pilotage et de suivi de la gestion des crédits et plus généralement de pilotage de l'exécution budgétaire.



Ancien appareil de poinçonnage des documents
(Musée de la Trésorerie Générale du Royaume)

Analyse historique des mécanismes d'arbitrage en matière de contrôle des engagements de dépenses



M. Mohammed MOUJAHID,
Chef du service de la réglementation
des dépenses du Personnel

Introduction

Une fois autorisée par le parlement, la dépense publique doit être exécutée dans la limite de l'autorisation budgétaire et conformément aux lois et règlements en vigueur.

Le contrôle des engagements de dépenses a été créé pour contraindre l'ordonnateur au respect de ces normes juridiques et de ces limites budgétaires.

A cet effet, la place du contrôleur dans la chaîne de la dépense et son indépendance, tant organique que fonctionnelle, à l'égard de l'ordonnateur, ainsi que le moment du contrôle qui intervient préalablement à l'engagement, ont fait de lui un maillon inéluctable, et son visa revêt un caractère tranchant.

Il est évident que, de ces principes de séparation nette des fonctions et de l'engagement préalable, pouvaient naître des différends opposant d'un côté les services dépensiers et de l'autre, les contrôleurs, et à défaut de mécanismes de règlement desdits litiges, la dépense ne saurait connaître le chemin de l'exécution.

Aussi, la traduction par les services gestionnaires d'une décision de l'ordonnateur, qui détient d'ailleurs une large manœuvre pour exécuter la dépense, en action de dépenser, peut se heurter à des obstacles d'ordre juridique, technique ou managérial, qui empêcheraient le visa de l'engagement.

Le tourment des services ordonnateurs se résume au franchissement de la barrière du visa du contrôleur, qui devient le seul intéressé au strict respect du dispositif réglementaire.

De même, la réglementation, aussi perfectionnée qu'elle soit, son application n'a jamais été une chose aisée ; elle reste, en effet, sujette à des interprétations plus ou moins divergentes de la part des contrôleurs et des ordonnateurs.

En outre, le paiement d'une dépense est, le cas échéant, conditionné par l'existence du visa de l'engagement ; par conséquent, le non aboutissement de la dépense pourrait porter préjudice aux tiers envers lesquels l'administration s'est engagée, voire même compromettre la réalisation des projets, des prestations ou des services nécessaires à la bonne marche de l'administration.

C'est la raison pour laquelle fut prévue, dès le premier texte⁽¹⁾ organisant le contrôle des engagements des dépenses de l'Etat, une procédure d'arbitrage administratif, corollaire des principes de séparation des fonctions d'ordonnateur et du contrôleur et de l'engagement préalable.

Dominée par l'administration française sous le protectorat, la fonction de contrôle et, conséquemment, le mécanisme d'arbitrage ont connu des mutations successives plus ou moins profondes dès l'indépendance.

Du même pas, d'autres modes alternatifs de règlement des litiges ont pris du terrain, boostés par les évolutions de l'environnement institutionnel, juridique et technologique.

Il s'agit notamment du recours contentieux, du recours à l'Institution du Médiateur, de concertation en commissions ad-hoc,...

I- Genèse de l'arbitrage en France

Le contrôle des engagements de dépenses institué au Maroc est le fruit de l'évolution du contrôle en France depuis la Révolution de 1789; c'est pourquoi il nous paraît approprié d'y faire un regard rétrospectif sur la naissance et le développement de la fonction de contrôle et de la procédure d'arbitrage.

A ce titre, il convient de rappeler qu'après avoir acquis de la Révolution le droit de voter l'impôt et son corollaire, le pouvoir de décider de la dépense publique, à travers le droit de contrôler cette dernière, les parlementaires qui avaient comme principal objectif l'évitement des dépassements de crédits, ont constaté le caractère vain de la préparation minutieuse d'un budget qui laisse aux services la possibilité d'opérer des dépassements à l'insu du ministre dont ils relèvent.

Ce n'est qu'un siècle plus tard, que naquit un contrôle administratif de la dépense publique, à travers l'instauration d'une comptabilité des

1. Dahir du 20 décembre 1921 organisant le contrôle des engagements de dépenses de l'Empire chérifien (B.O du 27-12-1921)

dépenses engagées dont l'objectif final était de lutter contre les dépassements de crédits.

Aussi, et en vertu de l'article 59 de la loi de finances pour l'année 1891 du 26 décembre 1890, dans chaque ministère, se tenait une comptabilité des dépenses engagées, dont les résultats étaient fournis mensuellement à la direction générale de la Comptabilité publique.

L'instauration de la comptabilité des dépenses engagées, en tant que pièce comptable, tenue par les services dépensiers, a pour but de permettre à l'ordonnateur de garder son budget dans un cadre strict face aux demandes de ses services.

L'ébauche du contrôle des dépenses engagées consistait en l'article 4 du décret du 14 mars 1893⁽²⁾, qui disposait que les propositions ayant pour conséquence d'engager des dépenses nouvelles ne sont soumises à l'approbation du ministre qu'après avoir été visées par le chef du service du contrôle.

Cette forme de contrôle mis en place, qui consistait surtout à enregistrer les engagements de dépenses et, en cas d'objection, à informer le ministre concerné, ne permettait pas au contrôleur de refuser le visa de la dépense, mais seulement à attirer l'attention du ministre dont la liberté de décision n'était en rien diminuée.

Par ailleurs, la nomination du contrôleur a largement conditionné la procédure d'arbitrage.

En effet, le décret du 14 mars 1893 attribuait au ministre contrôlé la prérogative de désignation de l'agent chargé de contrôler les demandes d'engagements et le place sous son autorité directe⁽³⁾.

Le contrôleur présente au ministre son avis qui ne peut être motivé que sur l'imputation demandée, sur la disponibilité du crédit et sur l'exactitude matérielle des calculs d'évaluation.

Par la suite, les réformes de 1902 et de 1903⁽⁴⁾ avaient parmi les objectifs qui leur étaient assignés, la garantie de l'indépendance du contrôleur vis-à-vis de l'ordonnateur.

Dans un premier temps, la nomination du contrôleur est prononcée conjointement par le ministre intéressé et par le ministre des finances, avant de porter ce pouvoir au décret contresigné par le ministre des finances et par le ministre intéressé.

A cette indépendance du contrôleur s'ajouta d'une part, l'instauration du principe de visa préalable et d'autre part, l'élargissement du champ de contrôle pour devenir un contrôle préventif englobant l'examen des propositions d'engagement du point de vue de l'application des dispositions d'ordre financier des lois et règlements⁽⁵⁾.

Ces facteurs ont donné naissance à la première forme d'arbitrage proprement dite, où le désaccord entre l'ordonnateur et le contrôleur est référé par ce dernier au ministre des finances. Cette procédure fut entérinée par l'article 5 de la loi du 10 août 1922⁽⁶⁾.

II- L'arbitrage sous le protectorat

Au début du protectorat, et sous couvert du traité de Fès⁽⁷⁾, le régime colonial a entamé des réformes administratives, économiques et financières que le gouvernement français jugea utile d'introduire sur le territoire marocain.

Sur le plan de la forme, en l'absence d'une loi fondamentale qui fixe l'organisation et le fonctionnement de l'Etat chérifien, les mesures du régime du protectorat étaient édictées, sur la proposition du gouvernement français, par Sa Majesté Chérifienne ou par les autorités auxquelles elle en délègue le pouvoir⁽⁸⁾.

Ainsi, et capitalisant sur les évolutions qu'a connues le contrôle des dépenses engagées en France depuis la révolution, une structure administrative chargée du visa des engagements de dépenses de l'Etat fut créée avant même l'adoption du cadre juridique du contrôle des engagements des dépenses.

En effet, le Dahir du 24 juillet 1920⁽⁹⁾ portant création de la Direction Générale des Finances, disposait que le visa des engagements de dépenses relève des attributions du service du budget et de la comptabilité, sans pour autant en déterminer ni la consistance ni la portée.

Ce n'est qu'en vertu du Dahir de 20 décembre 1921 que fut créée la fonction de contrôleur des engagements de dépenses de l'Etat, qui se doit être administratif et préalable.

2. Article 3 du décret du 14 mars 1893, cité dans «Le contrôle des dépenses engagées, évolutions d'une fonction», Sébastien Kott, accessible via <https://books.openedition.org/igpde/2491>.

3. Ibid.

4. Article 78 de la loi de finances de la France du 30 mars 1902, Journal Officiel de la République française

5. Article 147 de la loi de finances de la France du 13 juillet 1911.

6. Loi du 11.8.1922 relative à l'organisation des dépenses engagées, Journal Officiel de la République française du 14 août 1922.

7. Article 1er du traité conclu à Fez le 30 mars 1912 entre la France et le Maroc, pour l'organisation du protectorat dans l'empire chérifien. BO n° 1 du 1er novembre 1912.

8. Ibid.

9. BO n° 407 du 10 août 1920.



Les acteurs de la dépense publique ainsi que leurs rôles fussent alors identifiés, et le principe de séparation des fonctions d'engagement et de liquidation et celle du contrôle s'est vu établi⁽¹⁰⁾.

A cette époque, les engagements des dépenses s'appréciaient sur le plan budgétaire dans le cadre des programmes arrêtés par le Directeur général des finances, et sur le plan de conformité aux lois et règlements, et toute objection soulevée de la part du contrôleur est synonyme d'un refus de visa.

Bien que la gérance des affaires financières ait été confiée au Grand Vizirat⁽¹¹⁾, l'emprise du protectorat français sur l'administration marocaine explique la mise en place d'une procédure d'arbitrage qui faisait intervenir les hauts responsables français, en l'occurrence, le directeur général des finances et le Commissaire résident général.

En effet, aux termes de l'article 14 du Dahir de 1921, «en cas de refus de visa, si le service qui en a présenté l'engagement de dépenses maintient sa proposition, le contrôleur en saisit le directeur général des finances.

Celui-ci par l'entremise du secrétariat général, soumet le dossier, avec son avis, au commissaire résident général, qui a seul qualité pour passer outre au refus de visa par une décision spéciale»

Il ressort de ladite disposition que le périmètre de la prérogative du passer outre au refus de visa, dont jouissait le commissaire résident général n'avait pas de limites.

Aucune distinction n'était jusque-là dressée entre le domaine législatif et le domaine réglementaire.

Le dispositif du passer outre pouvait donc être employé quand bien même ce refus de visa soit motivé par l'indisponibilité des crédits ou l'inobservation des règles de gestion budgétaire.

Dix ans après la création du contrôle des engagements de dépenses de l'Etat, des contrôleurs régionaux ont été mis en place⁽¹²⁾.

Ils jouissaient des mêmes pouvoirs en matière de visa, et encouraient les mêmes responsabilités que le contrôleur.

Cependant, la procédure d'arbitrage en vigueur depuis 1921 n'a pas été revue, ce qui laisse entendre qu'en cas de refus de visa, le contrôleur régional pouvait saisir, directement, le directeur général des finances sans passer par le contrôleur central.

III - L'arbitrage après l'indépendance

1- La marocanisation du contrôle

L'administration marocaine de l'ère post-protectorat a hérité les règles, procédures, concepts et pratiques qui étaient en vigueur sous le protectorat.

La fonction de contrôle des engagements de dépenses de l'Etat, n'en fait pas l'exception.

Toutefois, en dépit des réformes successives, plus ou moins profondes, qui ont jalonné l'histoire

du contrôle des engagements de dépenses depuis l'indépendance, la procédure d'arbitrage a été perpétuée en raison du maintien des principes du visa préalable et de la séparation des fonctions du contrôleur et du comptable.

C'est ainsi qu'au lendemain de l'indépendance, le processus de marocanisation de l'administration a été entrepris, tout d'abord, dans la zone de Tanger suite à l'approbation de la déclaration finale de la conférence de Tanger et du protocole annexe⁽¹³⁾ abolissant le régime international de ladite zone, avant sa généralisation dans le reste de l'empire chérifien.

Quelques mois après l'indépendance, un contrôle des engagements de dépenses a été mis en place dans la ville de Tanger par le Dahir de 1957⁽¹⁴⁾ sous l'autorité du contrôleur des engagements de dépenses à Rabat.

Ce nouveau texte, a repris les mêmes procédures de contrôle et d'arbitrage en vigueur depuis 1921, néanmoins, les acteurs du protectorat ont été remplacés par des marocains, et le pouvoir d'outre passer le refus de visa appartient dès lors, au sous-secrétaire d'Etat aux finances saisi à cet effet par le contrôleur.

Durant la période 1957-1959, à côté du mécanisme d'arbitrage prétendument marocain mis en place à Tanger, coexistait un autre dans le reste du Royaume qui a continué à être régi par les dispositions du Dahir de 1921 dont le directeur général des finances et le commissaire résident général, demeuraient des acteurs principaux.

10. Article 1er du Dahir de 1921 organisant le contrôle des engagements de dépenses de l'Empire chérifien, BO n°479 du 27.12.1921.

11. Dahir du 5 août 1914, BO n° 96 du 31.8.1914.

12. Dahir du 14 mars 1931 complétant le Dahir du 20.12.1921 organisant le contrôle des engagements de dépenses de l'Empire chérifien. BO n° 961 du 27 mars 1931.

13. Dahir n° 1-56-301 du 6.11.1956 portant approbation de la déclaration finale de la conférence internationale de Tanger et du protocole annexe du 29.10.1956, BO n° 2305 du 28.12.1956.

14. Dahir n° 1-57-204 du 3.7.1957 instituant un contrôle des engagements de dépenses à Tanger. BO n° 2334 du 19.7.1957.

Aussi, et conformément aux déclarations communes franco-marocaine du 2 mars 1956 et hispano-marocaines du 7 avril 1956 ainsi que leurs protocoles annexes respectifs, le régime du protectorat fût aboli et le pouvoir législatif est désormais reconnu à Sa Majesté le Sultan.

Ainsi, la marocanisation de l'administration se poursuivit, notamment par l'adaptation des procédures et le remplacement des chefs de services français par des agents marocains.

C'est ainsi que le Dahir n° 1.59.216 du 5 septembre 1959⁽¹⁵⁾ a annoncé la généralisation d'un contrôle des engagements de dépenses post-protectorat, la substance en resta quasi inchangée en regard de la fonction de contrôle des engagements en vigueur depuis 1921.

Le contrôleur saisit le ministre des finances, dont le rôle consistait à soumettre le dossier accompagné de son avis au Président du conseil par l'entremise du Secrétaire général du gouvernement⁽¹⁶⁾.

Il convient de remarquer ici, que sous l'empire du Dahir de 1959, le champ d'intervention du contrôleur s'étendait à la possibilité de vérifier la matérialité des travaux, prestations, ou fournitures objet de la dépense soumise à son visa, et d'en informer le ministre des finances en cas de doute ; ce dernier décide si la dépense, peut ou non, recevoir le visa du contrôleur.

Cette prérogative qui pouvait constituer une source

supplémentaire de blocage fut abandonnée en 1969.

Aussi, et contrairement à l'ambiguïté qui a persisté depuis la mise en place des contrôles régionaux en vertu du Dahir du 14 mars 1931 complétant le Dahir du 20 décembre 1921, quant à la prérogative d'entamer la procédure d'arbitrage en cas de refus de visa, la mise en place des contrôles délégués, en vertu du Dahir n° 1.68.108 du 21.2.1969 a été assortie d'une précision quant au chemin à emprunter en cas de refus de visa par les contrôleurs délégués.

En effet, le contrôleur, en plus des engagements refusés par ses propres soins, centralise les dossiers objet de refus de visa par les contrôleurs délégués accompagnés de comptes rendus établis par ces derniers, et pour lesquels l'ordonnateur maintient la proposition de dépense suite au refus de visa, et les soumet au ministre des finances.

Pareillement, en vertu du Dahir de 1969, le pouvoir discrétionnaire du contrôleur se trouvait élargi, car il pouvait se faire communiquer tout document ou demander tous éclaircissements relatifs aux propositions d'engagement soumis à son visa, ce qui pouvait entraîner des abus d'arbitraire de sa part.

Cette prérogative, qui fut reconduite de 1975 jusqu'à la réforme de 2008, a été favorablement, atténuée, suite à l'établissement des listes des pièces justificatives des dépenses de l'Etat, introduites notamment par le code des juridictions financières.

2- Un rôle important du Premier ministre

Après avoir été organisé par des Dahirs depuis sa création en 1921, le contrôle des engagements de dépenses, a connu une profonde mutation, en passant à la forme de décret pris conformément à l'article 62 de la constitution du 15 mars 1972, qui disposait que «Le Premier ministre exerce le pouvoir réglementaire».

Ainsi, en vertu des dispositions du décret n°2.75.839 tous les engagements de dépenses de l'Etat sont soumis au contrôle préalable du contrôleur des engagements de dépenses, sanctionné par un visa, ou éventuellement un refus de visa, apposé sur la proposition d'engagement.

En effet, en plus de sa fonction de contrôleur et de son rôle administratif de dirigeant des services du contrôle des engagements de dépenses, le Contrôleur général s'est vu assigner la mission de veille à l'unité d'application et d'interprétation des textes par les contrôleurs centraux, provinciaux et préfectoraux⁽¹⁷⁾.

A ladite mission de veille à l'unité d'application et d'interprétation des textes, nouvellement introduite, s'appariaient les notions de confirmation ou d'infirmerie, par le contrôleur général, du refus de visa exprimé par les contrôleurs.

Dès lors, et précédemment à la saisine du Premier ministre, le ministre concerné avait la faculté de soumettre le différend au contrôleur général qui, en cas d'infirmerie, vise l'engagement.

15. Dahir n° 1.59.216 du 5.9.1959 relatif au contrôle des engagements de dépenses du Royaume du Maroc, BO n° 2446 du 11.9.1959.
16. Ibid, article 14.

17. Article 7 du décret n° 2.75.839 du 30.12.1975 relatif au contrôle des engagements de dépenses de l'Etat.



A cette époque, le désaccord pouvait concerner les propositions d'engagements relevant de la compétence du contrôleur général ou de celle des contrôleurs, et le ministre concerné pouvait solliciter directement l'intervention du Premier ministre à l'effet d'outrepasser le refus de visa.

Cette forme de recours fût maintenue jusqu'à la réforme de 1995⁽¹⁸⁾, où la sollicitation directe du passer outre du Premier ministre a cédé la place à la saisine préalable du contrôleur général, comme première phase d'arbitrage, avant de soumettre l'affaire au Premier ministre en cas de confirmation du refus de visa.

De même, le visa par le contrôleur général des propositions d'engagement suite à la l'infirmité du refus de visa prononcé par un contrôleur fût remplacé par la prescription à ce dernier de viser lui-même l'engagement refusé.

A cette date, l'objet de désaccord pour lequel l'Administration concernée maintient sa proposition d'engagement, qui n'avait pas de périmètre bien délimité, a été ramené au seul cas où le refus de visa est fondé sur l'application d'une loi ou d'un règlement dont le ministre concerné conteste l'interprétation donnée par le contrôleur.

Ceci laisse entendre, que le Premier ministre pouvait, sous l'habillage de l'interprétation, outrepasser le refus de visa et autoriser l'exécution d'une dépense quand bien même les dispositions législatives ne seraient pas observées par «mauvaise» interprétation.

Cette confusion fût levée à l'occasion de la réforme de 2001⁽¹⁹⁾, et le périmètre d'intervention du Premier ministre tant en substance qu'en mécanisme a été revu. En effet, le refus de visa d'une proposition d'engagement de dépense non conforme aux dispositions législatives ne peut être outrepassé par décision du Premier ministre, et la dépense buttera alors sur une impasse.

Seulement, la précision apportée quant au pourtour du domaine d'intervention du Premier ministre n'a pas été entièrement révoquée dans la pratique, et les cas d'arbitrage soumis au Premier ministre dont le motif de refus de visa est le non-respect d'une disposition législative, continuaient à être posés notamment pour les dépenses de personnel⁽²⁰⁾.

A ce titre, si le principe de visa préalable, était généralement respecté pour les dépenses de biens et services, il n'en était pas de même pour les dépenses de personnel.

En effet, l'obligation qui en était faite aux ordonnateurs, en vertu de l'article 5 du décret n° 2.75.839, de notifier les références du visa du contrôle des engagements de dépenses aux prestataires avant tout commencement d'exécution de travaux ou services ou livraison de fournitures, implique que la prestation ne sera entamée qu'une fois que la proposition d'engagement ait reçu le visa du contrôleur, et l'engagement juridique qui lie l'Etat au prestataire s'en suit.

Quant aux dépenses de personnel, le principe de l'engagement préalable a été laissé tomber en désuétude, et les actes correspondants ne sont établis qu'ultérieurement à la date de leur effet, c'est-à-dire après service fait.

L'engagement qui lie juridiquement l'Etat se trouve alors établi, et en cas de refus de visa, les tiers invoquent le principe des droits acquis.

Durant les deux années 2004 et 2005⁽²¹⁾, sur les 75 cas d'arbitrage en matière de dépenses de personnel soumis au Contrôleur général des engagements de dépenses, 66% des refus de visa ont été confirmés par ce dernier, et 72% ont fait l'objet d'autorisations exceptionnelles de régularisation donnée par le Premier ministre.

Devant cette recrudescence d'autorisations exceptionnelles ou de dérogations accordées par le Premier ministre, et conscient de leurs implications sur le régime de responsabilité des contrôleurs nouvellement instauré⁽²²⁾, le Contrôleur général des engagements de dépenses a demandé l'avis du Secrétariat général du gouvernement⁽²³⁾ quant à la qualification légale de la notion de «dérogations prévues par la loi» objet du deuxième alinéa de l'article premier de la loi 61.99 qui dispose que «Sauf cas de force majeure ou de dérogations prévues par la loi, lesdits ordonnateurs, contrôleurs et comptables publics encourent une responsabilité qui peut être disciplinaire, civile ou pénale, sans préjudice des sanctions qui peuvent être prises à leur encontre par la Cour des comptes ou les Cours

18. Décret n° 2.95.04 du 30.1.1995 modifiant le décret n° 2.75.839 du 30.12.1975 relatif au contrôle des engagements de dépenses de l'Etat.

19. Décret n° 2.01.2678 du 31.12.2001 modifiant le décret n° 2.75.839 du 30.12.1975 relatif au contrôle des engagements de dépenses de l'Etat. BO n° 4965bis du 31.12.2001.

20. Il s'agissait notamment des affaires liées au maintien au-delà de la limite d'âge de mise à la retraite fixée par la loi.

21. Données présentées par moi-même lors de l'examen d'aptitude professionnelle EAP pour l'accès au grade principal d'ingénieur d'Etat, Février 2006.

22. Loi n° 61-99 relative à la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics, promulguée par le dahir n° 1.02.25 du 3 avril 2002. BO n° 5000 du 2.5.2002.

23. Lettre du CGED n°247 du 5.4.2004.

régionales des comptes».

De son côté, le ministère de la modernisation des secteurs publics avait réagi à l'époque à l'affluence de dérogations accordées par le Premier ministre autorisant le maintien en activité au-delà de la limite d'âge, en soulignant dans sa lettre n° 17668 du 7 décembre 2001 que ledit maintien ne repose sur aucun fondement juridique.

3- Vers une responsabilisation plus accrue de l'ordonnateur

Si durant à peu près un siècle, la fonction de contrôle des engagements de dépenses a connu des mutations successives, la réforme de 2007⁽²⁴⁾ est une véritable métamorphose.

En réalité, cette réforme fut amorcée par le rapprochement du Contrôle Général des Engagements de Dépenses et de la Trésorerie Générale du Royaume et le transfert des attributions du Contrôleur général au Trésorier général du Royaume⁽²⁵⁾.

Ces deux entités en forment dès lors une seule, chargée du contrôle des engagements et de paiement des dépenses de l'Etat, et l'ordonnateur se trouva désormais, face à un «interlocuteur unique», le comptable public.

En sus de l'aspect organisationnel, la fonction de contrôle a connu des changements profonds, à travers

notamment, la mise en place du Contrôle modulé de la dépense et l'internalisation, par l'ordonnateur, de contrôles qui jusque-là, incombaient au contrôleur.

En effet, le rétrécissement du champ des dépenses soumises au contrôle de régularité, de par leur nature ou leurs seuils, n'est pas sans effet sur la récurrence des désaccords liés à l'inobservation par l'ordonnateur des dispositions juridiques auxquelles est soumise la dépense.

De même, le développement de systèmes d'informations intégrés dédiés au contrôle et à l'exécution des dépenses publiques (GID, @ujour, ...), et l'incorporation des contrôles automatiques dans ces systèmes (disponibilité des crédits, suivi des oppositions, règles de gestion du personnel), permet le blocage en amont, chez l'ordonnateur, de toute dépense qui ne respecte pas les règles implémentées.

4- Un emploi exorbitant de l'outil du «passer-outre»

Quand bien même la procédure d'arbitrage est formellement détaillée à l'article 28 du décret n°2.07.1235 qui prévoit deux niveaux d'arbitrage ; le premier au niveau du Trésorier général du Royaume et le second au niveau du Chef du gouvernement, sa mise en œuvre n'est souvent pas méticuleusement suivie, notamment

lorsque la règle transgressée est sans équivoque.

De leur côté, les ordonnateurs optent, souvent, pour la saisine du Chef du gouvernement directement, sans même que la proposition d'engagement de la dépense n'ait été soumise au visa et qu'il y'ait eu un rejet de la proposition d'engagement, et sollicitent des autorisations exceptionnelles à l'effet de déroger à des dispositions réglementaires évidentes (exemple: dépassement de l'âge de recrutement).

De même, le premier niveau d'arbitrage, qui est celui du Trésorier général du Royaume, est parfois court-circuité, particulièrement si la proposition d'engagement est convenablement contestée par le contrôleur.

Aussi, l'instrument du «passer-outre» est assez souvent utilisé ponctuellement et directement, alors qu'il devrait, en principe, être invoqué après consultation des commissions⁽²⁶⁾ prévues par l'article 28 du décret sus indiqué.

La sentence arbitrale n'est pas toujours sans expression de désapprobation envers les contrôleurs⁽²⁷⁾, en leur rappelant que la «méconnaissance des textes et des procédures ne saurait être admise à l'avenir».

Pour le reste, il convient de signaler qu'aucun délai n'est réglementairement associé aux différentes phases d'arbitrage,

24. Décret n° 2.07.1235 du 4 novembre 2008 relatif au contrôle des dépenses de l'Etat. BO n° 5684 du 20.11.2008.

25. Décret n° 2.06.52 du 13 février 2006.

26. L'article 28 du décret n° 2.07.1235 du 4 11.2008 dispose que le Premier ministre (actuellement, le Chef du gouvernement) peut, par décision, passer outre à ce refus de visa. Toutefois, il peut au préalable consulter :
- La commission des marchés (devenue Commission nationale de la commande publique), lorsqu'il s'agit d'une proposition d'engagement de dépenses résultant d'un marché, convention ou contrat passé pour le compte de l'Etat ;

- Une commission présidée par le Secrétaire général du gouvernement ou la personne désignée par lui à cet effet et comprenant les représentants du ministre concerné, du ministre chargé des finances, du ministre chargé de la fonction publique et du Trésorier général du Royaume, lorsque la proposition d'engagement de dépenses résulte d'un acte relatif au personnel de l'Etat.

27. Lettre n° 1218/Cab du 16 septembre 1981 adressée au contrôleur général au sujet de la nomination d'un chargé d'études à la Primature.



ce qui pourrait éventuellement prolonger la voie vers l'issue du litige.

IV- Des mécanismes alternatifs de résolution des litiges

Certes, l'arbitrage a permis au fil des temps le déblocage des dépenses dont la proposition d'engagement est refusée par le contrôleur.

Néanmoins, d'autres voies de recours ont pris de l'importance parallèlement à l'évolution du cadre institutionnel et juridique national.

En effet, les divergences d'avis entre les services ordonnateurs et ceux du contrôle ne sont pas systématiquement soumises à l'arbitrage proprement dit, ou encore, la sentence arbitrale ne joue pas favorablement aux tiers, qui, dans de tels cas, tentent des voies alternatives de recours et de revendication de leurs droits.

Il est clair que le recours judiciaire à l'encontre de l'Administration a été possible depuis longtemps ; toutefois, l'institution des tribunaux administratifs en 1993⁽²⁸⁾, et l'importance accordée par les pouvoirs publics à l'exécution des jugements définitifs⁽²⁹⁾, ont poussé les personnes bénéficiaires de la dépense à attaquer l'administration en justice.

Egalement, la saisine de l'Institution du Médiateur⁽³⁰⁾ permet aux intéressés d'obtenir des recommandations incitant l'administration à régulariser les litiges en question. Il reste tout de même, que la question

d'opposabilité absolue desdites recommandations aux différentes parties n'est pas expressément décrétée.

En outre, les affaires objet de dissension sont quelques fois portés devant les parlementaires, qui les adressent au ministre concerné sous forme de questions écrites ou orales, en vue d'éventuelles résolutions.

Un nouveau canal de revendication connaît récemment un grand essor; il s'agit de la voie des réclamations adressées par les intéressés à l'administration.

A ce titre, le décret du 23 juin 2017⁽³¹⁾ astreint les administrations à répondre aux réclamations dans des délais bien déterminés.

D'autre part, les ordonnateurs privilégient la voie de concertation avec les parties concernées, notamment, le département chargé de la Fonction publique.

Conclusion

Le mécanisme d'arbitrage est conçu dans un but de régler les différends qui opposent le contrôleur aux services dépensiers et débloquent toute dépense qui bute sur le refus de visa.

Son évolution a largement été influencée par le cadre institutionnel dans lequel s'exerce le contrôle.

Aussi, est-il évident que les transformations que ne cesse de subir l'environnement politique, juridique et technologique déterminent plus ou moins la perspective de l'évolution de la fonction du contrôle, et en

conséquence celle de l'arbitrage.

Au fond, la volonté affichée des pouvoirs politiques de s'inscrire dans la voie de déconcentration administrative et de la simplification des procédures et d'asseoir un cadre juridique propice à la modernisation et à la rationalisation de la gestion des finances publiques révolutionnera l'essence même du contrôle, qui s'attachera plus à rechercher la performance de la dépense publique que sa conformité au droit.

De même, la montée en charge de la digitalisation et de la dématérialisation des procédures d'exécution des dépenses publiques et leurs effets sur l'automatisation des contrôles contribuera sans doute à la limitation des désaccords au moment de l'engagement de la dépense.

Il convient par ailleurs, de mettre en exergue la nécessité de s'en prendre aux sources des litiges objets d'arbitrage à l'effet de soutenir la fluidité dans l'exécution de la dépense.

A cet effet, il s'agit principalement de produire des normes juridiques intelligibles en concertation avec les parties appelées à les exécuter, de contraindre les services ordonnateurs au respect du dispositif juridique et les inciter à prendre conscience de la responsabilité qu'ils encourent et, le cas échéant, de revenir à l'orthodoxie du principe de l'engagement préalable notamment, pour les dépenses de personnel.

Il s'agit également, de remettre la mission de conseil et d'assistance,

28. Loi n° 41-90 instituant des tribunaux administratifs, promulguée par le Dahir n° 1-91-225 du 10 septembre 1993, BO n° 4227 du 3.11.1993.

29. Plusieurs circulaires émanant du Premier ministre incitent les administrations à exécuter les jugements définitifs (Circulaires n°80, 7-98, 4-99 et 1-2008 respectivement en date du 17.3.1993, 31.8.1998, 17.2.99 et 4.2.2008)

30. Anciennement Diwan Al-Madalim, l'institution du médiateur est régie par la loi n° 14-16 promulguée par le Dahir n° 1.19.43 du 11 mars 2019

31. Décret n° 2-17-2017 du 23 juin 2017 fixant les modalités de réception des remarques et propositions des usagers, du suivi et du traitement de leurs réclamations. BO n° 6582 du 29.6.2017.

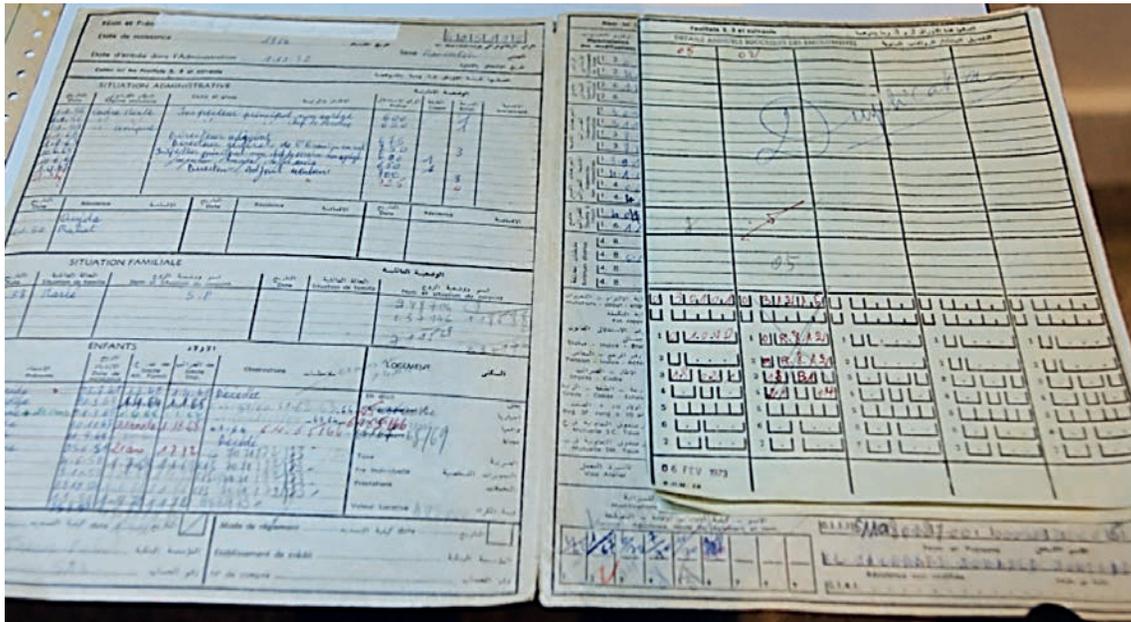
dont sont chargés les services de contrôle, dans un cadre de réflexion commun aux différents acteurs et de confiance réciproque, à même de créer un environnement propice à l'amélioration de la gestion de la dépense publique.

Il s'agit en outre, de renforcer, en permanence, la capacité de gestion des services gestionnaires et des comptes publics moyennant la professionnalisation des métiers qui en découlent, notamment ceux d' «acheteur public» et de

«gestionnaire des ressources humaines...», et d'instaurer un système de contrôle et d'audit interne à même de maîtriser les risques inhérents au non-respect du dispositif normatif.

En définitive, la promotion de la logique managériale, s'accompagnant d'une autonomie et d'une responsabilité accrue des gestionnaires, c'est-à-dire un allègement de la part du formalisme juridique pesant sur leurs actions, et la consolidation du rôle du

contrôleur en matière d'assistance et de conseil financier permettront, indéniablement, de travailler beaucoup plus sur la prévention que sur la sanction, et par là, d'adoucir les discordes liées au contrôle préalable de l'engagement.



Fiche de contrôle et de paie du personnel de l'Etat ouverte depuis le 1er octobre 1932 (Musée de la Trésorerie Générale du Royaume)

Le contrôle des engagements de dépenses des collectivités territoriales face à l'impératif de la décentralisation



Mohamed AZZOUZI

Chef du service de la réglementation des finances de l'Etat et des collectivités territoriales

Introduction

La décentralisation occupe une place centrale dans le processus de développement des institutions politiques et administratives du Royaume du Maroc.

Ce processus a été marqué par des étapes importantes de transfert aux collectivités territoriales, de compétences élargies dans plusieurs domaines.

Consacrées par la constitution de notre pays, les collectivités territoriales ont été dotées d'un arsenal juridique important et diversifié qui n'a cessé d'évoluer au rythme des progrès réalisés et des étapes franchies dans de nombreux domaines relevant des compétences de ces collectivités.

Depuis le tournant historique de 1976, les collectivités territoriales sont au cœur du dispositif institutionnel et du débat politique au Maroc.

Elles n'en finissent pas de préoccuper l'Etat, de motiver les hommes politiques et d'inspirer les médias et les littérateurs.

Si les lois de 1976 ont inauguré une nouvelle ère pour la décentralisation communale qui justifie cette agitation, la commune marocaine ne date pas de notre époque ; elle a des ancêtres très lointains, même si la doctrine, faute de références précises, ne s'accorde pas sur sa généalogie.

Ceci montre que les différentes réformes en matière de décentralisation sont essentiellement animées par l'impératif de la sauvegarde de l'autorité de l'Etat.

Comme le note Mohamed-Amine BENABDALLAH «On estime, à tort ou à raison, que le pouvoir local est un pouvoir dont l'exercice présente un certain nombre de risques et que pour diminuer autant que possible les éventuels dérapages et les irrégularités aux effets néfastes, il doit impérativement être sous tutelle administrative»⁽¹⁾.

Au Maroc, la question du contrôle dépend de l'effectivité de son exercice et la manière dont il est exercé, ce qui constitue d'ailleurs un des problèmes récurrents de la décentralisation.

A travers l'histoire, il s'est construit autour du contrôle des engagements de dépenses des collectivités territoriales une image d'efficacité en matière de protection des deniers publics.

Cette image provient de quatre facteurs essentiels : la richesse et le dynamisme de concept, le caractère pluridisciplinaire de ses approches, la rigueur de sa méthode et, enfin, le caractère critique de son analyse.

Il s'agit d'un fait évolutif qui s'inscrit résolument dans l'accompagnement du processus de la décentralisation qu'a connu notre pays durant le

dernier centenaire.

Alors, comment ce système du contrôle des engagements des dépenses des collectivités territoriales a-t-il évolué à travers l'histoire pour répondre aux exigences de la décentralisation au Maroc?

Approcher la réponse à cette question, dans une approche historique, nous amène à explorer les périodes clés de ce contrôle en relation avec l'évolution de la décentralisation.

I- Avant 1959 : absence du contrôle des engagements de dépenses

L'administration coloniale n'avait pas tardé à prendre de nouvelles initiatives. Un dahir⁽²⁾ est promulgué le 1^{er} avril de 1913 en vue «d'organiser des commissions municipales dans les ports de l'Empire chérifien».

Le nouveau dahir, qui constitue une sorte de loi-cadre municipale, marque cependant un recul par rapport au statut spécial de Fès, en retenant le principe non plus de l'élection mais de la désignation des membres de la commission par arrêté du grand vizir.

Ce régime a été rendu applicable dès 1913 à Casablanca, Rabat et Salé, puis paradoxalement étendu la même année aux villes intérieures

1. BENABDALLAH M. A., «Propos sur la décentralisation territoriale au Maroc», Dans PETIT J., (2003) «Collectivités locales, Mélanges en l'honneur de Jacques MOREAU», p21.

2. Dahir du 1er avril 1913 relatif à l'organisation de commissions municipales dans les ports de l'Empire Chérifien.

de Meknès et Sefrou, alors même que selon son intitulé il était destiné aux villes portuaires. La ville de Mazagan (El Jadida) accéda pour sa part à ce statut en 1914.

Quatre ans plus tard, un dahir du 8 avril 1917 sera promulgué et considéré comme la charte municipale définitive du Maroc.

Cette charte confère au grand vizir le pouvoir de décider par arrêté l'érection d'une localité ou d'un centre en municipalité dotée de la personnalité morale et de délimiter son périmètre municipal.

Il définit les attributions du pacha et du chef des services municipaux, prévoit les conditions de désignation des membres de la commission municipale et précise son rôle, au demeurant strictement consultatif.

Dans un premier temps, la décision et l'exécution des opérations financières au niveau des collectivités territoriales furent centralisées entre les mains d'un pouvoir désigné qui se satisfaisait parfaitement d'une absence de contrôle que l'on pourrait appeler «auto-contrôle».

Le schéma de contrôle nécessaire à ce stade est le plus simple puisqu'il suffit d'unifier le système financier autour du décideur. Le terme contrôle fait ici référence à la maîtrise de la décision

Avant 1959, il n'existait pas un contrôle des engagements de dépenses au niveau des collectivités territoriales de l'époque. Toutefois les pouvoirs publics ont mis en place une tutelle financière sur ces entités décentralisées.

II- La période 1959 à 1975 : la genèse d'un contrôle interne et qui porte sur l'opportunité

Le projet communal, initié dès les premières années de l'indépendance, prendra sa source dans la charte Royale du 11 mai 1958, qui promettait le Maroc à de grandes réformes, destinées à garantir les droits et les libertés d'opinion, de réunion et d'association.

Le contrôle des engagements de dépenses des collectivités territoriales est né d'un environnement de réformes juridiques et constitutionnelles qui l'a rendu nécessaire et utile.

Ces réformes ont été ouvertes et dont les plus significatives ont été la promulgation d'un code des libertés publiques en 1958, d'une législation électorale en 1959 et du texte relatif à la première organisation communale en 1960.

La première constitution dont s'est doté le Royaume en 1962 a consacré l'existence des collectivités locales et affirmé le principe de l'élection des assemblées.

La décentralisation a ainsi été élevée au rang de droit constitutionnel, ce qui n'est pas un mince avantage dans un pays de tradition centralisée.

Les constitutions ultérieures de 1970, 1972 et 1992 et 1996 ont conservé cette garantie constitutionnelle.

Aux termes de l'article 107 du Décret n° 2-58-691 du 15 safar 1379 (20 août 1959) portant règlement sur la comptabilité municipale, le chef de la comptabilité examine

les propositions d'engagement au point de vue de l'opportunité de la dépense et, notamment, d'après la situation de la trésorerie.

Il s'assure de l'évaluation de la dépense, de la disponibilité du crédit, de l'application des lois et règlements, de la répercussion éventuelle des engagements sur le budget en cours et sur les budgets ultérieurs. Il soumet, s'il y a lieu, ses observations au gouverneur ou pacha qui statue.

Il est à noter qu'aucune commande de fournitures et travaux ne doit être faite par les services intéressés aux créanciers éventuels tant que les bons de commande ou projets de contrats ne sont pas revêtus du visa du bureau de la comptabilité et de la signature du gouverneur ou pacha.

S'agissant de la réforme de 1967, le décret royal n° 800-66 du 9 rejab 1387 (13 octobre 1967) portant règlement de la comptabilité des collectivités locales a remplacé, au niveau de son article 126, les municipalités par les collectivités locales pour imposer les dépenses des préfectures, des provinces et de leurs assemblées au contrôle de la régularité des engagements. En outre, le terme «ordonnateur» s'est substitué aux termes «gouverneur» ou «pacha».

Il convient de souligner que, la réglementation de la comptabilité publique en vigueur applicable aux collectivités locales et à leurs groupements ainsi que celle relative au contrôle de la régularité des engagements de dépenses des collectivités précitées ont été applicables aux régions et aux comités inter-régionaux de coopération, et ce conformément aux dispositions de l'article 65 du

Dahir n° 1-97-84 du 23 kaada 1417 (2 avril 1997) portant promulgation de la loi n° 47-96 relative à l'organisation de la région.

III- La période 1976 à 2010 : d'un contrôle interne à un contrôle externe et de l'opportunité à la régularité

Apartir du 1er Janvier 1977, le décret n° 2-76-577 du 5 Chaoual 1396 (30 Septembre 1976) relatif au contrôle de la régularité des engagements de dépenses des collectivités locales et de leurs groupements, pris en application de l'article 35 du Dahir portant loi n° 1-76-584 du 5 Chaoual 1396 (30 Septembre 1976), relatif à l'organisation des finances des collectivités Locales et de leurs groupements, soumettait les dépenses des préfectures des provinces des communes urbaines et de la Communauté urbaine de Casablanca à un contrôle portant sur la régularité de l'engagement.

En vertu de la décision prise par le Ministre des finances en application de l'article 2 du décret n° 2-76-577 précité, le contrôle de la régularité des engagements de dépenses des collectivités locales et de leurs groupements a été confié aux receveurs relevant de la Trésorerie Générale du Royaume. Il a pour objet de vérifier si l'engagement :

- est fait sur un crédit disponible;
- correspond à la rubrique budgétaire à laquelle il est proposé de l'imputer;
- est régulier au regard des lois et règlements qui lui sont applicables.

Il convient de préciser que, ce contrôle intervient préalablement à tout engagement.

Il s'exerce par un visa donné sur la fiche de proposition d'engagement

et sur les pièces justificatives qui lui sont jointes, ou par un refus de visa motivé.

Le délai imparti au receveur, en sa qualité du comptable assignataire, pour donner son visa, refuser le visa ou faire connaître ses observations à l'ordonnateur est de cinq (05) jours ouvrables.

Il est à noter à ce niveau, qu'il ne s'agit en aucun cas, de contrôler l'opportunité de l'engagement.

En outre, si l'agent chargé du contrôle avait des doutes sur l'intérêt ou sur l'utilité de la dépense à engager, il en avise à toutes fins utiles le Ministre de l'intérieur et le Ministre des finances, sans que cette procédure soit suspensive de visa.

Il est bien précisé que la fiche de proposition d'engagement doit être renvoyée au comptable public après exploitation par l'ordonnateur.

En cas de refus de visa prononcé par l'agent chargé du contrôle il peut, sauf indisponibilité de crédits, être passé outre à ce refus, à la demande de l'ordonnateur, par décision du Ministre de l'intérieur prise après visa du Ministre des finances.

En cas de refus de visa de ce dernier, la proposition d'engagement est soumise à la décision du Premier ministre.

En tout état de cause, la décision d'acceptation du Ministre de l'Intérieur ou du Premier ministre doit être enregistrée au Carnet des visas (P70) et au carnet de contrôle des engagements (P71).

IV- La période 2010 à 2017 : la suppression du contrôle de régularité

Pour ce qui est des dépenses, le contrôle du comptable public est prévu par l'article 61 du décret

précité qui précise les éléments sur lesquels porte le contrôle budgétaire.

Il s'agit de la disponibilité des crédits et des postes budgétaires, de l'imputation budgétaire, de l'exactitude des calculs du montant de l'engagement et du total de la dépense à laquelle la collectivité territoriale ou le groupement s'oblige pour toute l'année d'imputation.

Il y a lieu de signaler, que pour exercer le contrôle budgétaire précité, les collectivités territoriales accompagnent les propositions d'engagement d'une fiche navette aux fins de certification et de prise en charge comptable.

Ce contrôle reste allégé en comparaison avec celui exercé sur les dépenses de l'Etat.

Si le contrôle budgétaire n'a soulevé aucune observation justifiant la suspension de la certification, le comptable public renvoie la fiche susmentionnée à l'ordonnateur pour mandatement de la dépense.

Celle-ci fait l'objet d'un contrôle de validité de la dépense en vertu des dispositions de l'article 74 du décret précité et qui porte sur :

- l'exactitude des calculs de liquidation ;
- l'existence de la certification préalable d'engagement budgétaire ;
- le caractère libératoire du règlement.

De surcroît, le comptable public est chargé de s'assurer de :

- la signature de l'ordonnateur qualifié ou de son délégué ;
- la disponibilité des crédits de paiement ;
- la disponibilité des fonds ;
- la production des pièces justificatives prévues par la

réglementation en vigueur, dont celles comportant la certification du service fait par l'ordonnateur qualifié.

V- La période 2018 jusqu'à aujourd'hui : le contrôle modulé de la dépense

Les dispositions des décrets n°2-17-449, n°2-17-450 et n°2-17-451 portant règlement général de la comptabilité publique des collectivités territoriales, ont introduit le contrôle de la régularité des dépenses des régions et de leurs groupements, des préfetures et des provinces et de leurs groupements, des communes et des établissements de coopération intercommunale.

Les dépenses de l'espèce sont soumises à un contrôle préalable au stade d'engagement, pouvant faire l'objet d'allègement dans le cadre du dispositif dit de «contrôle modulé de la dépense».

En application des dispositions de l'article 55 des décrets n° 2-17-449, n° 2-17-450 et n° 2-17-451 précités, les dépenses des collectivités territoriales et de leurs groupements sont soumises à un contrôle préalable au stade de l'engagement et à un contrôle de validité de la dépense, au stade du paiement.

Ces contrôles sont exercés par le comptable assignataire dans les conditions et selon les modalités fixées par le chapitre II du titre II desdits décrets.

De même, et en application de l'article 52 des décrets n°2-17-449, n°2-17-450 et n° 2-17-451 susvisés, l'engagement est l'acte par lequel la collectivité territoriale ou le groupement crée ou constate une obligation de nature à entraîner une

charge.

Le même article précise que l'engagement ne peut être pris que par l'ordonnateur agissant en vertu de ses pouvoirs et après avoir satisfait aux conditions prévues à l'article 49 desdits décrets.

En effet, l'article 49 des décrets précités prévoit que les dépenses des collectivités territoriales et de leurs groupements ne peuvent être régulièrement engagées et exécutées que si elles sont conformes aux lois et règlements qui les ont instituées et prévues dans leurs budgets.

L'engagement desdites dépenses doit rester, conformément aux lois organiques des collectivités territoriales et de leurs groupements, dans la limite des autorisations budgétaires les concernant.

Il demeure entendu, par ailleurs, que l'engagement est subordonné aux décisions, avis ou visas prévus par la réglementation en vigueur.

De même et en tant qu'acte administratif, l'engagement est pris par l'ordonnateur ou son délégué afin de répondre à un besoin actuel ou futur et dont la réalisation doit entraîner ou générer une dépense à imputer sur des crédits budgétaires.

En outre, l'engagement peut se présenter sous diverses formes notamment, sous forme d'arrêté, de marché, de contrat, de bon de commandes, de décision ou de tout autre acte créant ou constatant une obligation susceptible de se traduire par la création ou l'augmentation d'une dépense immédiate ou future.

Il est à noter enfin que l'acte d'engager des dépenses revêt deux dimensions fondamentales, celle de l'opportunité de la décision à laquelle il correspond et celle

des conséquences budgétaires qu'entraîne une telle décision.

Il en découle que l'opportunité d'engager les dépenses relève du ressort exclusif de l'ordonnateur ou de son délégué, qui en demeure le seul responsable.

L'engagement de dépenses des collectivités territoriales et de leurs groupements est soumis à la fois à un contrôle budgétaire et à un contrôle de régularité vis-à-vis des lois et règlement en vigueur d'ordre financier.

Toutefois, le contrôle préalable d'engagement peut faire l'objet d'un allègement dit «contrôle modulé de la dépense».

En effet, les collectivités territoriales ou les différents types de groupements peuvent, sur proposition du président du Conseil, être qualifiés par décision du ministre de l'intérieur établie sur la base d'un rapport réalisé conjointement par les services compétents du ministère de l'intérieur et du ministère des finances, à l'issue d'un audit de leurs capacités de gestion.

L'opération d'audit s'effectue suivant un référentiel fixé par arrêté conjoint du ministre de l'intérieur et du ministre chargé des finances.

Le référentiel d'audit se compose des quatre aspects suivants :

- la capacité de la gestion financière ;
- la capacité d'exécution de la dépense ;
- la capacité de contrôle interne ;
- la capacité de gestion de l'information.

Le contrôle modulé de la dépense est un contrôle allégé applicable aux dépenses des collectivités territoriales et des groupements, qui sont tenus de disposer d'un système



de contrôle interne leur permettant de s'assurer, des contrôles qui leur sont dévolus par la réglementation en vigueur.

Le contrôle modulé précité peut faire l'objet d'un allègement supplémentaire au bénéfice des régions, des préfetures et provinces et des communes qui disposent, outre les critères cités au paragraphe précédent, d'un système d'audit et de contrôle interne leur permettant de s'assurer :

- de la régularité au regard des dispositions législatives et réglementaires d'ordre financier des engagements de dépenses autres que celles visées au 2ème paragraphe du premier alinéa de l'article 71 des décrets de la comptabilité publique des collectivités territoriales;
- de l'exactitude des calculs du montant de l'engagement;
- de l'exactitude de l'imputation budgétaire.

Il convient de souligner qu'un système de suivi permettant de s'assurer que la qualité et la sécurité des procédures d'exécution des dépenses collectivités territoriales ou des groupements sont maintenues au même niveau de capacité de gestion qui lui a permis de bénéficier du contrôle modulé de la dépense, est mis en place par arrêté conjoint du ministre de l'intérieur et du ministre chargé des finances.

En plus de ce contrôle, les comptables publics relevant de la Trésorerie Générale du Royaume assurent une mission d'assistance et de conseil financier au profit des

collectivités territoriales.

A ce titre, les comptables publics participent activement à la vie financière des collectivités territoriales.

Ils mettent leurs expériences en matière financière aux services des élus locaux. De ce fait, ils sont les mieux placés pour remplir d'une manière objective la mission de conseiller financier des collectivités en question.

A ce sujet, les comptables publics sont appelés non seulement à informer les gestionnaires publics locaux sur l'état de santé des finances de leurs collectivités, mais aussi et surtout, à les éclairer sur l'impact financier de leurs actes et décisions.

Cette mission d'assistance et de conseil aux services des collectivités territoriales constitue l'une des principales préoccupations figurant parmi les objectifs stratégiques de la Trésorerie Générale du Royaume.

Une telle mission est concrétisée par la consolidation d'un véritable esprit de partenariat et par le développement de l'assistance fournie aux présidents des collectivités territoriales et aux staffs administratifs.

En effet, en étant un partenaire privilégié des collectivités territoriales, les services centraux et déconcentrés de la Trésorerie Générale du Royaume déploient tous les moyens dont ils disposent pour assurer une bonne gestion des finances des collectivités territoriales grâce :

- à la maîtrise de l'arsenal juridique

régissant le domaine des collectivités territoriales ;

- aux outils d'analyse financière et de gestion de trésorerie aux services de la gestion des finances locales ;
- aux systèmes d'information dédiés à la filière collectivités territoriales (GIR (gestion intégrée de la recette), GID-CT (gestion intégrée de dépenses des CT, CFCL (conseil financier aux collectivités territoriales), etc.) comme moyens et outils de travail.

C'est dans ce cadre que la Trésorerie Générale du Royaume étend constamment son maillage du territoire national pour accompagner la multiplication des collectivités et a procédé à la restructuration de ses services gestionnaires pour répondre au mieux aux attentes des élus.

Elle a informatisé l'ensemble des postes comptables gestionnaires des budgets des collectivités territoriales, réformé le système comptable, etc.

Enfin, la pratique de contrôle des engagements de dépenses des collectivités territoriales a connu au cours de son histoire un développement considérable marqué par une double extension: extension dans son objet (l'opportunité, la régularité et le contrôle modulé), extension dans son positionnement (un contrôle exercé par des agents relevant de l'organisation à un contrôle exercé par des agents relevant du ministère des finances à l'effet de répondre aux exigences de la décentralisation.



المملكة المغربية
Royaume du Maroc



الخزينة العامة للمملكة
ⵜⴰⴳⴷⴰⵏⵜ ⵜⴰⴳⴷⴰⵏⵜ ⵜⴰⴷⵓⵏⵏⵉⵜ
TRÉSORERIE GÉNÉRALE DU ROYAUME

TGR E-LEARNING

منصة الخزينة العامة للمملكة
للتكوين عبر الإنترنت

Plateforme de la Trésorerie Générale du
Royaume pour la formation en ligne



www.formation.tgr.gov.ma



Mohammed Rida EL HARRAS
Chef de la division du contrôle de gestion

Panorama historique des systèmes d'information dédiés au contrôle des engagements de dépenses

L'organisation et les attributions du Contrôle des Engagements des Dépenses (CED) a connu, à travers le temps, plusieurs évolutions depuis sa création en 1921 par le Dahir du 20 décembre 1921 jusqu'à sa fusion avec la Trésorerie Générale du Royaume en 2006.

La présente contribution s'intéressera à une partie de l'histoire de cette grande institution qui se situe entre 1988 et 2006, marquée par l'informatisation et la modernisation de ses activités.

En 1988, le CED et conformément au décret n° 2.75.839 du 30 Décembre 1975 avait pour missions de :

- contrôler la régularité budgétaire des dépenses de l'Etat ;
- informer le Ministre des Finances sur les conditions d'exécution du budget ;
- apporter son concours et son aide aux services de gestion et notamment aux services des marchés des ordonnateurs et sous-ordonnateurs.

Afin d'assurer sa mission, le CED était une structure décentralisée comportant le contrôle Général des Engagements de Dépenses (CGED : Siège), les Contrôles centraux (CCED) placés auprès des ordonnateurs et les Contrôles provinciaux et/ou préfectoraux (CPED) placés auprès des sous ordonnateurs.

Le CGED était chargé de :

- le contrôle de la régularité des engagements de dépenses des ordonnateurs d'un certain seuil fixé selon le type de la dépense ;

- l'étude et le visa des actes administratifs des cadres supérieurs d'administration centrale et du personnel commun aux administrations publiques ;
- l'étude des cas litigieux qui naissent entre les ordonnateurs et les CCED ou entre les sous-ordonnateurs et les CPED ;
- la centralisation des situations mensuelles et annuelles des crédits, des engagements et des postes budgétaires ;
- l'étude, la mise à jour et la diffusion aux contrôleurs des textes législatifs et réglementaires ;
- la représentation au sein des commissions des marchés et de la fonction publique ;
- l'inspection des services centraux et extérieurs du CED.

Les CCED étaient chargés de :

- le contrôle et le visa des dépenses du personnel ;
- le contrôle et le visa des dépenses du matériel des ordonnateurs à l'exception des dépenses dont le visa est du ressort du CGED ;
- la tenue de la comptabilité des crédits et des engagements des ordonnateurs ;
- l'élaboration de la situation mensuelle des crédits, des engagements et des postes budgétaires.

La compétence des CPED s'étendait à tous les crédits délégués aux sous-ordonnateurs auprès desquels ils sont placés.

Ainsi, ils exerçaient leur contrôles

sur toutes les dépenses de matériel et des marchés et les dépenses d'une catégorie du personnel des forces auxiliaires, des chioukhs, des mokadems et des arifas.

En outre, ils tenaient une comptabilité des crédits et des engagements des sous-ordonnateurs et élaboraient chaque mois, la situation mensuelle des crédits et des engagements.

A la fin des années 1980, l'activité du CED a pris de l'ampleur avec l'augmentation progressive de l'effectif du personnel de l'Etat et des actes générés pour la gestion de leur carrière et aussi du nombre des engagements des dépenses.

Le CED présageait à l'époque qu'il ne pourrait plus y faire face à l'avenir, avec l'efficacité et la célérité dont il a toujours fait preuve, en s'appuyant sur les moyens manuels (registres comptables, fichier du personnel, fichier des marchés, machine mécanographique...) et a décidé de procéder à l'informatisation de son système d'information.

A l'époque, le CED à l'instar de la plus part des administrations, ne disposait d'aucun matériel informatique; les fiches cartonnées étaient le support utilisé pour le suivi et le contrôle des dépenses du matériel et du personnel.

La machine mécanographique était utilisée pour la centralisation des écritures comptables provenant des CCED et des CPED et les machines dactylographiques étaient utilisées pour la frappe des textes.

Pour entamer ce chantier d'informatisation, le CED a confié, en

1985, l'étude d'informatisation de son système d'information à un bureau d'études externe.

Cette étude avait plusieurs objectifs dont notamment, l'analyse de l'existant et l'élaboration d'un premier plan directeur informatique.

Ensuite, le CED a procédé au cours des années 1987 et 1988 au recrutement des informaticiens en vue de moderniser la gestion de ses activités.

Cette équipe de jeunes informaticiens issus de différentes écoles à travers le monde (Maroc, Belgique, Canada, Etats-unis, URSS) de par leurs compétences multidisciplinaires et de par leur engagement et leur enthousiasme allait révolutionner les pratiques et les habitudes au niveau du CED.

Leur tâche aussi difficile qu'elle fût, était facilitée par l'aide et l'assistance inconditionnelle apportées par des responsables métiers d'une compétence reconnue par toute l'Administration marocaine et animée d'un sens de partage exceptionnel.

Animée d'enthousiasme et de volonté inégalée de moderniser le CED, la jeune équipe informatique du CED a réussi en très peu de temps dans le cadre du premier schéma directeur informatique pour la période 1987 à 1991 à réaliser : Le **Système Informatique de la Comptabilité des Engagements de Dépenses (SICED)** qui offrait les fonctionnalités suivantes :

Au niveau des CCED et des CPED :

- la prise en charge de la loi de finances et des mouvements de crédits (Virements de crédits, fonds de concours,...) relatifs aux ordonnateurs contrôlés par le CCED en question ;

- la prise en charge des rubriques de la loi de finances qui peuvent faire l'objet de délégations de crédits au niveau des CPED ;
- la prise en charge des reports de crédits et des reliquats d'engagements,
- la prise en charge des propositions d'engagements ;
- la prise en charge des délégations de crédits ;
- la tenue automatique de la comptabilité budgétaire des crédits et des engagements ;
- l'élaboration de la situation mensuelle des crédits et des engagements.

Au niveau du CGED :

- la prise en charge de la loi des finances et son dispatching aux différents services extérieurs du CED ;
- la centralisation des situations périodiques des engagements élaborées par les CCED et les CPED ;
- l'élaboration de la situation périodique d'ensemble des engagements de dépenses.

Elle a pu également réaliser le Système de Gestion Intégrée du Personnel de l'Etat (SGIPE) qui offrait les fonctionnalités suivantes :

Au niveau du CGED :

- La prise en charge de la loi-cadre et des erratas et son dispatching aux différents CCED.

Au niveau des CCED-pilotes

(Ministère de l'Equipement et Ministère de l'Education nationale) :

- la prise en charge de la loi-cadre et des erratas ;
- la constitution et la prise en charge des données de la situation administrative et familiale des deux départements pilotes ;

- la prise en charge des actes administratifs impliquant le changement de la situation administrative et familiale ;
- la tenue d'un fichier de postes budgétaires ;
- l'élaboration de la situation mensuelle des postes vacants et des effectifs réels.

A l'issue des réalisations issues des objectifs du premier schéma directeur informatique 1987-1991, le CED recommençait à informer régulièrement le Ministre des finances sur les conditions d'exécution du budget de l'Etat, grâce à la tenue automatique de la comptabilité budgétaire des crédits et des engagements au niveau des CCED et des CPED et sa centralisation au niveau du CGED.

En l'absence d'un réseau Telecom à l'époque dans la plus part des villes de notre pays, tous les échanges (Morasses budgétaires, situations périodiques, version du système...) s'effectuaient par l'intermédiaire de supports magnétiques (Disquettes) ou, le cas échéant, via des déplacements de l'équipe informatique à toutes les villes du Royaume.

Après les résultats concluants de cette première phase d'informatisation et avec la mise en place progressive d'un réseau Telecom à travers le pays, les responsables du CED se sont fixés de nouveaux objectifs plus ambitieux dans le cadre du deuxième schéma directeur informatique pour la période 1992-1996 :

Pour le système SGIPE :

- la généralisation du système à tous les CCED en coordination avec les différents départements ministériels. Le choix d'opter dès le départ pour un système intégrant les



différents acteurs (Ordonnateurs, CED, DOTI) n'a pas été retenu malgré l'acharnement de la jeune équipe informatique du CED ;

- l'élaboration de la situation d'ensemble des postes budgétaires.

Pour le système SICED :

- intégration de tous les volets d'activités des services extérieurs du CED (Gestion de la dépense: Marchés, contrats, bons de commandes...);
- accès simultané de plusieurs utilisateurs à l'information en dotant chaque poste d'un mini-ordinateur au lieu des PC,
- liaison progressive des CCED et des CPED au réseau Telecom au fur et à mesure que ce dernier ait été étendu sur le territoire marocain pour faciliter les échanges entre le siège et les services déconcentrés du CED.

La nouvelle configuration technologique (Mini-ordinateur et Telecom) nécessitait le recrutement de responsables informatiques affectés à chaque poste pour effectuer les installations nécessaires et les sauvegardes de données. Ces responsables ont aussi joué un rôle important dans la formation des utilisateurs et leur assistance contribuant ainsi à la réussite de ce projet.

Cette réussite a été concrétisée par l'abandon officiel de la tenue manuelle de la comptabilité budgétaire des crédits et des engagements par note du Ministre des finances, du commerce, de l'industrie et de l'artisanat n°20/CGED/DGCGED en date du 28 Janvier 1998, après avoir mis en place un plan de continuité de service en cas d'indisponibilité du

système SICED, et l'abandon aussi de tous les supports papiers (registres comptables, fiches marchés, fiches des agents...).

Avec les réalisations accomplies dans le cadre de ce deuxième schéma directeur, le CED est devenu une référence au niveau de l'administration marocaine, avec la mise en place de deux systèmes informatiques : le système **SICED** qui est devenu le **Système Informatique du Contrôle des Engagements des Dépenses de l'Etat** et le système **SGIPE**.

Ainsi, fort de son expérience et son attachement indéfectible à l'intérêt général, le CED était un fervent défenseur du système de **Gestion Intégrée de la Dépense GID** et a contribué activement à toutes les études relatives à sa mise en place, système qui est devenu aujourd'hui un outil incontournable dans la gestion de la dépense publique et a fait économiser à l'Etat des sommes colossales.

Par ailleurs, dans le cadre de l'assistance aux services ordonnateurs, le CED a mis à leur disposition le système INDIMAJ, qui au-delà de la gestion administrative du personnel et la génération des actes administratifs et leur communication au CED selon la norme GIPE, couvrait d'autres aspects liés à la gestion propre des ressources humaines (formation, congé, ...).

Toute cette expérience fabuleuse de la modernisation du CED a été couronnée en 2003 par un vrai bijou informatique : le système **ICHRAF**, un système dédié au suivi et à l'évaluation des performances.

Ce système, développé avec les dernières technologies de l'époque, comprenait deux modules interdépendants.

Le premier destiné aux CCED et CPED et constituait leur tableau de bord opérationnel et le deuxième module faisait office de tableau de bord stratégique destiné aux responsables du CGED.

Ce système permettait à la fois aux services déconcentrés, de suivre le workflow des dossiers, d'anticiper tout goulot d'étranglement et d'éviter tout retard dans leur traitement, et aux responsables du siège de suivre la performance des CCED et des CPED via des indicateurs prédéfinis.



إصدارات

Publications



في حالة وجود ضرر للجهاز العمومي هو الاستثناء فيما يتعلق بصحة النفقة؟ طالما أن الفقرة الأخيرة من المادة 56 تربط مجالي البت في الحسابات والتأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية.

فالتطور المستمر لإصلاح المالية العامة والمنظومات الرقابية المتعلقة بها، لاسيما مند القانون التنظيمي لقانون المالية، والدور الجديد للمحاسب العمومي الذي أصبح يضطلع به، متجاوزا بذلك دوره التقليدي، من خلال مسكه لمحاسبة ميزانية ومحاسبة عامة ومحاسبة لتحليل الكلفة، وحرصه على مراقبة جودة المعلومة المحاسبية والمالية، بالسهر على احترام المبادئ والقواعد المحاسبية من خلال التأكد على الخصوص من احترام صدقية التسجيلات المحاسبية واحترام المساطر وجودة الحسابات العمومية ودوره في تنزيل وإعمال المراقبة الداخلية من منظور التصديق على مطابقة الحسابات للقانون وصدقيتها، من شأنها أن تشكل، إلى حد ما، إحدى أهم المرتكزات في إطار تكييف العلاقة بين أنظمة المسؤولية والمنظومات الرقابية المتعلقة بتدبير المالية العامة، وذلك تحقيقا لمزيد من التوازن بين المنظومات الرقابية وأنظمة المسؤولية.

مدى ملائمة العقوبات للمخالفات المرتكبة، التي تطرح عدة استفسارات خاصة عندما يتعلق الأمر بنفقات تم أدائها لفائدة المدين الحقيقي وتمت تبرئة ذمة الجهاز العمومي من دين مستحق ولم يترتب عن ذلك أي ضرر لهذا الجهاز، فقط لأنه كان هناك إغفال لإعمال إحدى المراقبات أو أن إحدى الوثائق المرفقة بها عيب يرتبط بخطأ مادي (خطأ في تاريخ الوثيقة أو انعدام التاريخ أو تعارض التواريخ أو...)، أو بمراقبات لم يترتب عنها أي ضرر للجهاز العمومي.

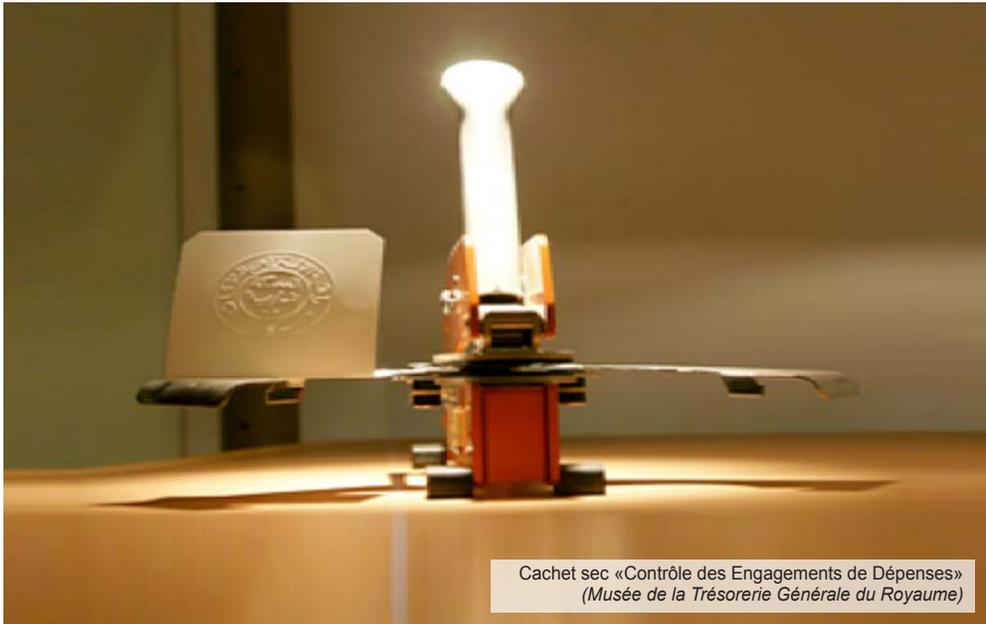
فالأجدر أن تكون هناك تراتبية معينة وتصنيف للعقوبات حسب أهمية وخطورة المخالفة إساءة بالتصنيف النوعي الذي تم اعتماده على مستوى المراقبات التي تحيل على المجالين معا، وأيضا على غرار ما هو معمول به بالنسبة للأمر بالصرف، حيث يقوم نظام المسؤولية على معيار الضرر المنصوص عليه في المادة 66 من المدونة التي تنص على أنه «(...) إذا ثبت للمجلس أن المخالفة المرتكبة تسببت في خسارة لأحد الأجهزة الخاضعة لرقابته، قضى على المعنى بالأمر بإرجاع المبالغ المطابقة لفائدة هذا الجهاز (...)»، وما عدا ذلك يقع تحت طائلة مقتضيات الفقرة الأولى من نفس المادة فيما يتعلق بنظام الغرامات. فلماذا لا تكون الغرامة هي الأصل والتصريح بالعجز

«(...) ويعتبرون فضلا عن ذلك، مسؤولين فيما يتعلق بميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية بأعمال المراقبة، غير تلك المرتبطة بصحة النفقة (...)».

لذلك، فإن رفع هذا اللبس من شأنه أن يساهم في توضيح معالم نظام المسؤولية ومن تم تطويره على ضوء المتغيرات التي تعرفها المنظومة القانونية برمتها، لأنه كيف لنفقة سليمة بالنظر للمراقبات المتعلقة بصحة النفقة على مستوى البت في الحسابات ولا تستوجب التصريح بالمديونية طبقا للمادة 37 أعلاه، أن تعتبر غير سليمة لنفس الأسباب، بالنظر لمقتضيات المادة 56، ومن تم إمكانية إثارة المسؤولية على مستوى التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية؟ لأن الفقرة الأخيرة من المادة 56 تجيز هذه الإمكانية؟

خاتمة

إذا كان المشرع المغربي قد أسس نوعا من التوازن على مستوى توزيع الاختصاصات وتحديد المسؤوليات بين الأطراف المتدخلة في تنفيذ ومراقبة المالية العامة، فإن التوازن على مستوى العقوبات المقررة فيما يتعلق بالمراقبات المنشئة لإثارة مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على مستوى البت في الحسابات، لم يكتمل بعد، لاسيما



فيما كانت كل من المادة 55 من المدونة في إطار علاقتها بالمادة 5 من القانون رقم 99-61 والمادة 3 من المرسوم المتعلق بمراقبة نفقات الدولة، قد ساهمت في بلورة منظومة مراقبة الالتزام بالنفقات وتحديد مكوناتها بشكل دقيق، مما جعلها مستقلة عن مجال البت في الحسابات، فإن الأمر غير ذلك بالنسبة للمادة 56 من نفس المدونة في إطار علاقتها بالمواد 37 من المدونة و6 من القانون رقم 99-61 و8 من المرسوم المذكور أعلاه.

هذه الاستفهامات تدفعنا إلى التساؤل حول طبيعة العلاقة الموجودة بين المجالين من خلال محاولة استقرار المراقبات المتعلقة بمراقبة الالتزام بالنفقات وتلك المتعلقة بصحة النفقة بحثاً عن أوجه التطابق.

إن العلاقة بين المادتين 37 و56، يكتنفها الغموض، وهذا الغموض يرتبط بعبارة «نفس الأسباب» المنصوص عليها في الفقرة الأخيرة من المادة 56. هذه العبارة أضافت مستوى آخر غير معلن عنه داخل مجال التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، إلا أنه يبقى مرتبطاً بعملية تكييف مراقبة تتعلق بصحة النفقة (المادتان 37 من القانون رقم 99-62 و6 من القانون رقم 99-61 لتشملها مقتضيات المادة 56.

لذلك، فالعلاقة بين المجالين معاً (المادتان 37 و56)، قد تم الحسم فيها بمقتضى المادة 6 أعلاه، التي أكدت في مقتضياتها على الاستقلالية التامة وعدم التداخل بين مجالي البت في الحسابات والتأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، باستثنائها الصريح لكل ما يتعلق بصحة النفقة من مجال التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، حيث جاءت الصيغة على النحو التالي:

معا ومدخلا لمجال التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية في حالة عدم التصريح بالعجز.

ما يلاحظ من خلال مقارنة أحكام المادتين 37⁽³²⁾ و56⁽³³⁾ من مدونة المحاكم المالية هو أن هناك نفس الأسباب التي تشكل قاسماً مشتركاً للمجالين معاً، أي مكونات صحة النفقة. فالفقرة الأخيرة تضمنت عبارة «نفس الأسباب»، أي المخالفات المنصوص عليها في المادة 37 والتي تحيل على المادة 8 من المرسوم الصادر في 4 نوفمبر 2008، مما يعني أن المتابعة ستنتم اعتباراً للمخالفات المنصوص عليها في المادة 37 معلقة بأحكام الفقرة الأخيرة من المادة 56 في كونها تشكل مدخلا لمجال التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية؟

لكن، عندما نتأمل أحكام الفقرة الأخيرة من المادة أعلاه، يتبين أنها منحت الأولوية لمجال البت في الحسابات واشترطت التصريح بالعجز، لكي لا تتم متابعة المحاسب العمومي لنفس الأسباب. والحكم بالعجز من منظور المادة 37 يرتبط بمراقبات واضحة ومحددة وهي تلك التي ترتبط بصحة النفقة.

هذه المادة وإن أكدت صراحة على أولوية مجال البت في الحسابات، فإنها بقيت صامتة ولم تمنع صراحة عدم متابعة المحاسب العمومي على مستوى البت في الحسابات لنفس الأسباب، إن هي وجدت، التي توجب فيها على مستوى التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية. فهل يجوز لها متابعة المحاسب العمومي لنفس السبب أم لا على مستوى البت في الحسابات؟ ثم إذا كان الأمر كذلك، فما هي هذه الأسباب التي اعتبرتها المدونة مدخلا للمجالين معاً؟

التي قصدتها هذه المادة؟ وما هي طبيعتها؟ تجدر الإشارة في هذا الشأن، إلى أن المادة 56 تحدثت عن «إذا لم يمارسوا أثناء مزاولتهم مهامهم المراقبات التي هم ملزمون بالقيام بها بمقتضى القوانين والأنظمة المعمول بها» دون إشارة لطبيعة هذه المراقبات وبأي مجال ترتبط هذه المراقبات، هل بالالتزام بالنفقات أم بصحة النفقات؟ وبما أن المجالين محددان فهما مستبعدان.

إلا أن المادة 56 تضمنت فقرة أخيرة نصت على أن: «(...) المحاسب العمومي الذي حكم عليه بالعجز طبقاً لمقتضيات المواد من 37 إلى 40 أعلاه، لا يمكن متابعته لنفس الأسباب في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية (...)». وبمفهوم المخالفة فإن المحاسب العمومي الذي تم إخلاء ذمته في ميدان البت في الحسابات، فإنه يمكن متابعته لنفس الأسباب في مجال التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية⁽³⁴⁾. لذلك فالمجال المقصود بهذه المراقبات هو صحة النفقة وليس مراقبة الالتزام بالنفقات، لأن المادة 37 شملتها هذه الفقرة وبالتالي جعلت صحة النفقة تقع تحت طائلة مقتضيات المادة 56 أعلاه. فما هي طبيعة العلاقة بين البت في الحسابات والتأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية؟

لقد تضمنت هذه الفقرة عبارة «نفس الأسباب» التي يقصد بها نفس المراقبات أو المخالفات التي تحيل على المجالين معاً. فعندما يتم التصريح بالعجز على مستوى البت في الحسابات، فإنه لا يمكن المتابعة لنفس الأسباب في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، لأنها واردة في هذا المجال. لذلك فهذه المراقبات (نفس الأسباب) تشكل قاسماً مشتركاً للمجالين

31 - لقد سبق وأن أصدر المجلس الجهوي للحسابات بطنجة حكماً تحت عدد 019/ت.م.ش.م. 2011 بتاريخ 04 ماي 2011 في مجال التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، مشيراً في تعليقه إلى أنه إذا كان المجلس الجهوي للحسابات بطنجة قد أصدر أحكاماً نهائية تقضي بإخلاء ذمة المعني بالأمر (المحاسب) عن فترة تسييره في مجال تدقيق الحسابات، فإن ذلك ليس من شأنه أن يرفع عنه مسؤوليته أمام المجلس في مجال التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية كاختصاص مسند إليه بمقتضى المادة 136 من القانون رقم 99-62 المتعلق بمدونة المحاكم المالية ولا يمنح من متابعته طبقاً لأحكام المادة 11 من نفس القانون.

32 - تنص المادة 37 كما عدلت بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2008: «(...) وإذا ثبت للمجلس وجود مخالفة ناتجة عن عدم اتخاذ الإجراءات التي يتوجب على المحاسب العمومي القيام بها في مجال تحصيل الموارد أو عدم قيامه بأعمال مراقبة صحة النفقة التي على المحاسب العمومي القيام بها بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أمر المجلس المحاسب العمومي بواسطة قرار تهديدي (...)»

33 - تنص المادة 56 كما عدلت بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2008 يخضع للعقوبات المنصوص عليها في هذا الفصل كل محاسب عمومي (...) إذا لم يمارسوا أثناء مزاولتهم مهامهم المراقبات التي هم ملزمون بالقيام بها بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل. ويتعرضون كذلك إلى نفس العقوبات :

- إذا لم يقوموا بمراقبة مشروعية تحصيل و تنزيل المداخيل المرصدة في صناديقهم؛
- إذا أخفوا المستندات أو أدلوا إلى المجلس بوثائق مزورة أو غير صحيحة؛ إذا حصلوا لأنفسهم أو لغيرهم على منفعة غير مبررة نقدية أو عينية غير أن المحاسب العمومي الذي حكم عليه بالعجز طبقاً لمقتضيات المواد من 37 إلى 40 أعلاه، لا يمكن متابعته لنفس الأسباب في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية

أما سنة 2008، فقد شكلت منعطفا في إطار الإصلاحات التي تعرفها هذه المنظومة الرقابية، حيث ستعرف تحولات لها دلالتها في تحديد معالم العلاقة بين نظام المسؤولية ومراقبة الالتزام بالنفقات، من خلال التمييز بين ما يدخل في مجال البت في الحسابات وما يرتبط بمجال التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، إذ نصت المادة 6 المعدلة: «(...) ويعتبرون فضلا عن ذلك فيما يتعلق بميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية بأعمال المراقبة، غير تلك المرتبطة بصحة النفقة (...)»، ونفس الشيء بالنسبة للمادة 37 من القانون رقم 99-62 أعلاه، التي أكدت على صحة النفقة لتحيل بذلك على مكوناتها المتضمنة في نصوص تنظيمية أخرى.

لقد تمت إزالة اللبس وحسمت التداخل الذي أشرنا إليه أعلاه بمناسبة تناولنا للاختصاصات المشتركة على مستوى المواد 5 و6 من القانون رقم 99-61 و55 و56 من القانون رقم 99-62، والمادتان 11 و92 من النظام العام للمحاسبة العمومية⁽²⁷⁾.

وجاء صدور المرسوم المتعلق بمراقبة نفقات الدولة في 4 نوفمبر 2008، الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من فاتح يناير 2009، أكثر دقة من حيث تفعيله لمقتضيات المرسوم المتعلق بإلحاق المراقبة العامة للالتزام بنفقات الدولة إلى الخزينة العامة للمملكة، وذلك بتحديد مكونات هذه المراقبة وإسناد إعمالها على مستوى مرحلة الالتزام بالنفقات إلى المحاسبين العموميين⁽²⁸⁾.

إلا أنه بالرغم من التطور الملحوظ لنظام المسؤولية في مجال المنظومة الرقابية بشكل عام ومراقبة الالتزام بالنفقات على وجه الخصوص، فإن هذه المنظومة تخللتها وضعية تتأرجح بين مجالي البت

في الحسابات والتأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية بالنسبة لبعض المراقبات التي من شأنها أن تحيل على التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية بالنسبة للمحاسب العمومي.

فالمادة 55 من المدونة أكدت على مسؤولية «كل مراقب أو محاسب عمومي (...)» إذا لم يقوموا بالمراقبات التي هم ملزمون بها على الوثائق المتعلقة بالالتزام بالنفقات (...). هذه المادة جاءت منسجمة مع أحكام المادة 5 من القانون رقم 99-61 التي نصت هي الأخرى على «مسؤولية المراقب والمحاسب العمومي عن أعمال المراقبة التي يتعين عليهم القيام بها على قرارات الالتزام بالنفقات». فالمادتان معا حددتا وبشكل دقيق نطاق مراقبة الالتزام بالنفقات وعلاقته بنظام المسؤولية، وذلك بإحالتهم الضمنية على مقتضيات المادة 3 من المرسوم الصادر في 4 نوفمبر 2008، المتعلقة بممارسة المراقبة على مستوى مرحلة الالتزام بالنفقات. هذا بالإضافة إلى تأكيد المادة 6 من القانون أعلاه على التحديد الدقيق للمراقبات المتعلقة بالالتزام بنفقات الدولة، التي تدخل في مجال التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، حيث نصت: «(...) ويعتبرون فضلا عن ذلك، مسؤولين فيما يتعلق بميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية بأعمال المراقبة، غير تلك المرتبطة بصحة النفقة (...)».

لقد تم بشكل صريح استثناء المراقبات المتعلقة بصحة النفقة من مجال التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، والإبقاء عليها في مجال البت في الحسابات وهوما أكدت عليه صراحة المادة 37 من مدونة المحاكم المالية⁽²⁹⁾، فيما يخص إعمال المراقبات على مستوى مرحلة الأداء المنصوص عليها

في المادة 8 من المرسوم المتعلق بمراقبة نفقات الدولة. لكن ماذا عن مقتضيات المادة 56 من نفس المدونة، المعدلة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2008، فيما يتعلق بالمراقبات التي من شأنها أن تثير مسؤولية المحاسب العمومي على مستوى التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية؟

تنص هذه المادة على أنه: «يخضع للعقوبات (...) كل محاسب عمومي (...)»، إذا لم يمارسوا أثناء مزاولتهم مهامهم المراقبات التي هم ملزمون بالقيام بها بمقتضى القوانين والأنظمة المعمول بها (...). وفي مكان آخر نصت على أنه «(...) ويتعرضون كذلك إلى نفس العقوبات (...)».

يستشف من هذه المقتضيات أنها نصت على نوعين من المراقبات التي يمكن أن تثار في شأنهما مسؤولية المحاسب العمومي، وهي تلك التي ترتبط بالمراقبات التي هم ملزمون بالقيام بها، وأيضا تلك المحددة في الفقرة الثانية⁽³⁰⁾ من نفس المادة. هذه المادة ساهمت إلى حد ما في خلق مستوى آخر لمجال التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، بالنسبة للمحاسب العمومي في إطار المنظومة الرقابية بشكل عام، لا سيما على مستوى إثارة مسؤوليته.

فما يثير الاستفهام هو المستوى الأول من المراقبات التي هم ملزمون بالقيام بها. لأنه من حيث الأصل، تتمثل المراقبات التي تنصب على النفقات العمومية في المراقبة المالية ومراقبة المشروعية على مستوى مرحلة الالتزام، وأيضا مراقبة صحة النفقة على مستوى مرحلة الأداء. وهذا الأمر، كما أشرنا إليه أعلاه قد تم حسمه بشكل دقيق وواضح. فإذا كان المجالان معا محددين والمراقبات المرتبطة بهما هي الأخرى محددة ولا لبس يعترئها، فما هي هذه المراقبات

27 - تم تعديل المادتان 11 و 92 بموجب المرسوم 2.07.1235 الصادر في 4 نوفمبر 2008 المتعلق بمراقبة نفقات الدولة. ج ر 5682 بتاريخ 13 نوفمبر 2008.

28 - المادة 3 من نفس المرسوم تنص على أنه: «(...) يقوم المحاسب العمومي بمراقبة المشروعية من خلال التأكد من أن مقترحات الالتزام بالنفقات مشروعة بالنظر للأحكام التشريعية والتنظيمية ذات الطابع المالي (...)» للتأكد من توفر الاعتمادات والمناصب المالية والإدراج المالي للنفقة وصحة العمليات الحسابية لمبلغ الالتزام ومجموع النفقة التي تلتزم الإدارة المعنية بها طيلة السنة التي أدرجت خلالها والانعكاس المالي الذي قد يكون للالتزام على استعمال مجموع اعتمادات السنة الجارية والسنوات اللاحقة (...).

29 - تنص المادة 37: «(...) وإذا ثبت للمجلس وجود مخالفات ناتجة عن عدم اتخاذ الإجراءات التي يتوجب على المحاسب العمومي القيام بها في مجال تحصيل الموارد أو عدم قيامه بأعمال مراقبة صحة النفقة (...)».

30 - تنص الفقرة الثانية من المادة 56 (...): «يتعرضون كذلك إلى نفس العقوبات إذا لم يقوموا بمراقبة مشروعية تحصيل وتوزيع المداخيل المرصدة في صناديقهم؛ إذا أخفوا المستندات أو أدلوا إلى المجلس بوثائق مزورة أو غير صحيحة؛ إذا حصلوا لأنفسهم أو لغيرهم على منفعة غير مبررة نقدية أو عينية (...).

كلما تعلق الأمر بتطوير وتجويد المنظومة الرقابية في علاقتها بنظام المسؤولية.

وقد أسست هذه التغييرات الجوهرية لمرحلة جديدة تميزت بمساهمة نظام المسؤولية بشكل عميق في بلورة هذه التصورات وفي إرساء ثقافة المسؤولية المالية للأطراف المعنية بها، وعكست سيرورة إعادة النظر في هذه المنظومة على مستوى العناصر المتغيرة في أفق بلورتها وإبراز معالمها لكي تتماشى والتطورات التي يعرفها تدبير ومراقبة المالية العامة.

مرحلة دمج المنظومات الرقابية

ارتبط تطور نظام المسؤولية في مجال مراقبة الالتزام بالنفقات بمسلسل إصلاح المنظومة القانونية المنظمة لتنفيذ ومراقبة الأموال العمومية، وهو ما تجسد من خلال إلحاق مراقبة الالتزام بنفقات الدولة بالخرينة العامة للمملكة وتحويل اختصاصات المراقب العام للالتزام بالنفقات إلى الخازن العام للمملكة سنة 2006⁽²⁵⁾، في إطار تكريس المخاطب الوحيد لمصالح الأمر بالصرف. وقد تجسد هذا التحول على مستوى توسيع نطاق مسؤولية المحاسب العمومي في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، وأصبح يشمل كل ما كان موكولا للمراقب من أعمال المراقبة التي كان يجريها على قرارات الالتزام بالنفقات وما يترتب عنها من مسؤوليات وعقوبات.

فالمادة 55 من مدونة المحاكم المالية المعدلة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2008⁽²⁶⁾، جعلت من مراقبة الالتزام بالنفقات مجالاً يرتبط بمسؤولية المحاسب العمومي، وهو الأمر الذي أكدته المادة 5 من القانون رقم 99-61 المعدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية السالف الذكر، بالرغم من أن المادتين تضمنتا كلمة «مراقب».

الالتزام بالنفقات، ويصبح بذلك المحاسب العمومي الفاعل الرئيسي والمهم ضمن المنظومة الرقابية في شموليتها. هذا ناهيك عن مقتضيات المادة 92 من نفس المرسوم السالف الذكر التي لم تحدد نوع الخطأ أو الإغفال وطبيعته، ولم تحل بخصوصهما على مرجعية قانونية معينة، كأن تربط الخطأ أو الإغفال بمقتضيات قانونية وتنظيمية أخرى تحدد لها إطاراً مرجعياً تستند إليه، بل نجد أن الخطأ أو الإغفال يرتبط هو الآخر بمدى استيفاء إجراءات الالتزام بالنفقات أو الأوامر بصرفها.

فدراً لإثارة مسؤوليته، فإنه يتعين على المحاسب العمومي مراعاة جميع هذه المقتضيات القانونية والتنظيمية المؤطرة للنفقات العمومية من الالتزام حتى الأداء، وكأن المحاسب العمومي أنيطت به مهمة حماية المشروعية المالية، مما يتطلب درجة عالية من اليقظة تمتد لمجالات أخرى غير تلك المرتبطة بصحة النفقة المسندة إليه بمقتضى النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل حسب منطوق المادة 6 من القانون رقم 99-61.

لقد تم التعامل مع مكونات هذه المنظومة القانونية على مراحل متفرقة ومتفاوتة ولم تشمل كل مكوناتها القانونية التي تتضمن نفس المراقبات أو على الأقل تتضمن إحدى الأفعال المنشئة لإثارة المسؤولية في مجال مراقبة الالتزام بالنفقات، وهو ما تجسد من خلال الملائمات التي تمت بين مختلف مكونات المنظومة الرقابية، تكريساً للرغبة في التبسيط التدريجي لإجراءات المراقبة القبلية التي أطرت لإصلاح المنظومة الرقابية في شموليتها. والتعامل مع النصوص التشريعية له ما يبرره في كونها تؤسس لكل الملائمات التي ستأتي من بعد لتقوية وتماسك المنظومة الرقابية للمالية العامة. وأيضاً اختلاف مساطر وإجراءات التعامل مع النصوص القانونية والتنظيمية

التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية بالنسبة للمحاسب العمومي، وبالرغم من التخصيص على مسؤولية مراقب الالتزام بالنفقات عن التصرفات التي يجريها في هذا الشأن، فإن منظومة مراقبة الالتزام بالنفقات في علاقتها بمسؤولية المحاسب العمومي قد تم تكريسها، بحيث تم الإبقاء على مجال مشترك للفاعلين معاً، وهوما يتعلق ب«توفر الاعتمادات» المنصوص عليها على مستوى المواد 5 (القانون رقم 99-61) و55 (القانون رقم 99-62) بالنسبة لمراقب الالتزام بالنفقات، و6 (القانون رقم 99-61) و56 (القانون رقم 99-62) بالنسبة للمحاسب العمومي.

والأمر نفسه نجده على مستوى القانون رقم 99-62 المتعلق بمدونة المحاكم المالية على صعيد المحددات المشتركة لإمكانية إثارة المسؤولية للفاعلين معاً على مستوى التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، بالنسبة لمراقبة الالتزام بالنفقات. فبالنسبة لمراقب الالتزام بالنفقات (المادة 55 فيما يتعلق بتوفر الاعتمادات وبصفة الأشخاص المؤهلين للتوقيع على اقتراحات الالتزام بالنفقات) وللمحاسب العمومي (المادة 56 فيما يتعلق بصفة الأمر بالصرف وتوفر الاعتمادات). هذا مع الإشارة إلى أن المادة 11 من المرسوم الصادر في 30 دجنبر 1975 بشأن مراقبة الالتزام بنفقات الدولة لم يطلها أي تغيير، حيث نصت على التأكد من «اعتماد متوفر».

أما المادة 11 من النظام العام للمحاسبة العمومية، التي أسست لإلزامية المحاسب العمومي بأن لا يؤدي النفقات التي لم تستوف إجراءات الالتزام بالنفقات أو الأمر بصرفها تحت طائلة إثارة مسؤوليته الشخصية والمالية، فقد بقيت على حالها، حيث نصت، بالإضافة إلى الاعتمادات المتوفرة، على «إعمال المراقبة القانونية السابقة»، لتشكل بذلك حلقة وصل بين المنظومات الرقابية ومدخلاً لمنظومة مراقبة

25 - مرسوم رقم 2.06.52 صادر في 13 فبراير 2006 يقضي بإلحاق المراقبة العامة للالتزام بنفقات الدولة إلى الخزانة العامة للمملكة وبتحويل اختصاصات المراقب العام للالتزام بنفقات الدولة إلى الخازن العام للمملكة. ج ر عدد 5397 بتاريخ 20 فبراير 2006، ص 5397

26 - ج ر رقم 5591 بتاريخ 31 ديسمبر 2007 ص 4627

• لأول مرة يتم التنصيص بشكل صريح على إمكانية إثارة مسؤولية الفاعلين الرئيسيين في مسلسل عملية تنفيذ الميزانية على مستوى التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية بمقتضى المادة 56⁽²³⁾ من نفس القانون، لاسيما بالنسبة للأمر بالصرف ومراقب الالتزام بالنفقات⁽²⁴⁾، مع الإشارة إلى كون الأسباب المؤدية إلى إثارة هذه المسؤولية بالنسبة للفاعلين الرئيسيين تبقى مشتركة، دون الأخذ في الاعتبار لاختصاصات ومجال تدخل كل فاعل. فعلى سبيل المثال نفس المراقبات التي يجريها مراقب الالتزام بالنفقات هي نفسها التي يتولاها المحاسب العمومي؛ وهي: الأهلية/صفة الأمر بالصرف أو مفوضه والاعتمادات المتوفرة وصحة إدراج النفقات في الأبواب المتعلقة بها.

• ثم إن القانون المذكور أسس لمرحلة جديدة لنظام المسؤولية على مستوى التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية بالنسبة للمحاسب العمومي عن مدى إعمال مراقبة الالتزام بالنفقات بالنسبة للقواسم المشتركة والتأكيد على أن الممارسة الفعلية للمنظومة الرقابية وعلاقتها بمبدأ المسؤولية ارتبطت عبر مراحل تطورها بالمحاسب العمومي.

فظام المسؤولية في مجال مراقبة الالتزام بالنفقات يعكس في العمق تقاطع الاختصاصات بين الفاعلين الرئيسيين في تدبير النفقات العمومية، لكن على مستوى تفعيل هذه المسؤولية فإنها ترتبط بالمحاسب العمومي أكثر منه بالأمر بالصرف ومراقب الالتزام بالنفقات. فالمسؤولية الشخصية والمالية التي يخضع لها المحاسب العمومي أهم بكثير من مسؤولية الأمر بالصرف ومراقب الالتزام بالنفقات.

لذلك، فمساهمة نظام المسؤولية في مجال تطوير وإصلاح منظومة مراقبة تدبير

المالية العامة، ستتحدد معالمه في أفق سنة 2002 وما بعدها من خلال إعادة النظر في نظام المسؤولية بالنسبة للفاعلين الرئيسيين بالعمل على تخفيف وتجويد منظومة مراقبة النفقات العمومية السابقة وتقوية المراقبة اللاحقة، حيث ستم إعادة النظر في مكونات المنظومة الرقابية، اعتباراً للتطورات التي يعرفها مسلسل إصلاح المنظومة القانونية المتعلقة بمراقبة وتنفيذ المالية العامة.

مرحلة تحديد المسؤوليات ومرونة المراقبات

لقد شكلت مرحلة 2002 وما بعدها، منعطفا مهما في تاريخ إصلاح نظام المسؤولية لمختلف المتدخلين في مسلسل تنفيذ عمليات المالية العامة ضمن إطار عام لمسلسل إصلاح المنظومة القانونية المنظمة لتنفيذ ومراقبة المالية العامة. وقد هم هذا الإصلاح، على الخصوص، النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحاكم المالية (القانون رقم 99-62) وبمسؤولية الأمر بالصرف ومراقب الالتزام بالنفقات والمحاسب العمومي (القانون رقم 99-61). وقد تجلت معالم هذا التحول النوعي في إحداث تغييرات جوهرية على مكونات النسق القانوني لهذا النظام، وأهم هذه التغييرات يمكن إيجازها فيما يلي :

• حدد القانون رقم 99-61 مسؤولية كل من الأمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين للدولة بالنسبة للقرارات التي يتخذونها أو يؤشرون عليها أو ينفذونها خلال ممارسة مهامهم، بحيث تم تجميع هذه المراقبات ثم تصنيفها وفق ترتيبية معينة وضمن نسق قانوني يرتبط بموضوع المراقبات واختصاصات الفاعلين والنتائج المترتبة عنها في حالة عدم مراعاتها أو إغفالها. وهو ما يتبين من خلال أحكام المواد 4 (الأمر

بالصرف) و5 (مراقبو الالتزام بالنفقات) و6 (المحاسبون العموميون)، التي وضعت إطاراً قانونياً جديداً حدد بشكل واضح نطاق الاختصاصات والمسؤوليات:

• إعادة النظر في أنظمة المسؤولية بإرساء نوع من التوازن بينها بالنسبة لمختلف الفاعلين، حيث كانت مسؤولية المحاسب العمومي شبه مطلقة، وذلك بالانتقال إلى مرحلة تعدد أنظمة المسؤولية حسب الفاعلين وطبيعة المراقبات المسندة إليهم:

• إعادة النظر في المراقبات المسندة إلى المحاسب العمومي تخفيفاً لمسؤوليته الشخصية والمالية بالتمييز بين ما يرتبط بالبت في الحسابات وما يتعلق بالتأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، وذلك بتحديد وتعريف جيد للمخالفات المرتبطة بإثارة المسؤولية على المستويين معاً بالنسبة لمختلف الفاعلين؛ المواد 54 (الأمرون بالصرف) و55 (مراقبو الالتزام بالنفقات) و56 (المحاسبون العموميون) من القانون رقم 99-62؛

لقد تمثلت إعادة النظر في آليات مراقبة النفقات، في التأكيد بشكل صريح على ربط مراقبة الالتزام بالنفقات بنظام المسؤولية بالنسبة لمراقب الالتزام بالنفقات، حيث نصت المادة 5 من القانون رقم 99-61 على أنه: «يعتبر مراقبو الالتزام بالنفقات مسؤولين بصفة شخصية عن أعمال المراقبة التي يتعين عليهم القيام بها (...)» وذلك منذ إحداثها. لأن المستجد في ذلك هو إمكانية إثارة مسؤوليته بالنسبة للمراقبات الخاصة به. ونفس الأمر بالنسبة للفاعلين الآخرين، بحيث لم تعد هناك مسببات مشتركة لإثارة المسؤولية على مستوى التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية كما كان من قبل.

لكن، بالرغم من التمييز بين ما يدخل في مجال البت في الحسابات وما يرتبط بمجال

23 - تنص المادة 56 من القانون رقم 12-79: «يمارس المجلس مهمة قضائية في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية بالنسبة لكل موظف أو مسؤول أو عون جهاز عام (...) يرتكب إحدى المخالفات الآتية: - عدم احترام قواعد الالتزام بالنفقات، (...). - الالتزام بنفقات دون أهلية لذلك أو دون توفر الاعتمادات. - الالتزام بما يتجاوز حدود الاعتماد، (...). أو بصفة عامة يخالف القواعد المتعلقة بتنفيذ عمليات الموارد والنفقات.»

24 - لقد سبق وأن أصدر المجلس الأعلى للحسابات قراراً بتاريخ 20 أكتوبر 1999 في الملف عدد 101/94 ت في إطار التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، الذي تمت من خلاله مواخضة مراقب إقليمي للالتزامات، كون النفقة موضوع سند الطلب غير مقدره بكيفية صحيحة (المصدر الموقع الإلكتروني لهيئة المحامين بالرباط، مجلة «رسالة المحاماة» عدد 25 بتاريخ 01/01/2005).

المشترك سيشكل فيما بعد الإطار المفاهيمي والمرجعي لعلاقة نظام المسؤولية بالمنظومة الرقابية ضمن مسلسل إصلاح تدبير المالية العامة بشكل عام.

لقد عرفت سنة 1979 إحداث المجلس الأعلى للحسابات⁽²¹⁾، التي ستشكل مرحلة أخرى لها أهميتها ومساهمتها في تطوير المنظومة الرقابية بشكل عام ومراقبة الالتزام بالنفقات على وجه الخصوص، على مستوى علاقتها بنظام المسؤولية، وذلك بوضع آلية إثارته بموجب القانون رقم 79-12 المتعلق بالمجلس الأعلى للحسابات. وأهم ما تضمنه هذا القانون نوجزه فيما يلي :

• إمكانية إثارة مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على مستوى البت في الحسابات بالنسبة لمراقبة الالتزامات بالنفقات من حيث مكوناتها المتضمنة في المادة 11 من النظام العام للمحاسبة العمومية المتعلقة بصحة الدين، لا سيما تلك المتعلقة بالتحقق من «إعمال المراقبة السابقة»، لأن المادة 38⁽²²⁾ من القانون رقم 79-12 المتعلق بالمجلس الأعلى للحسابات لم تعدد المراقبات الواجب إعمالها، بل اقتصر فقط على «دفع نفقة غير مبررة أو مبررة بصفة غير كافية» لتحيل بشكل ضمني على مقتضيات المادة 11 أعلاه، التي لم تميز هي الأخرى بين ما يتعلق بالمشروعية وما يرتبط بصحة النفقة، فقط لأنها نصت على أنه «يتحتم على المحاسبين المكلفين بالتسديد فيما يخص النفقات أن يقوموا بمراقبة صحة الدين»؛

السابقة»، المنصوص عليها في المادة 11 من النظام العام للمحاسبة العمومية، فقد اختزلت منظومة مراقبة الالتزام بالنفقات بكل مكوناتها، وأكدت على علاقتها بمبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي من حيث تفعيلها وترتيب آثارها. هذه المراقبة شكلت مدخلا أو جسرا يربط منظومتي المراقبة للفاعلين معا، من حيث ممارستها وإمكانية تفعيل المسؤولية في شأنها من قبل الأجهزة الرقابية مع التأكيد على الممارسة الفعلية لها من طرف المحاسب العمومي في إطار علاقتها بنظام المسؤولية.

فالتداخل بين الاختصاصات شكل الأساس الذي يستند إليه نظام المسؤولية ومراقبة الالتزام بنفقات الدولة. وهو ما يتضح أكثر من خلال مقتضيات المادة 92⁽¹⁹⁾ من النظام العام للمحاسبة العمومية، التي جاءت لتؤكد على أن المحاسب العمومي يتعين عليه أن ينتبه للأخطاء أو الإغفالات المادية التي من شأنها أن تشوب الأوراق المدلى بها. ذلك أنه بمفهوم المخالفة، فإنه يتحمل وزر عدم الانتباه إلى الإغفالات والأخطاء المادية، ومن ثم فإن مسؤوليته الشخصية والمالية تصبح محل إثارة من طرف المجلس الأعلى للحسابات⁽²⁰⁾، بمناسبة البت في الحسابات العمومية.

يتضح مما سبق ذكره، أن هذه القوانين والأنظمة، نصت على مكونات ونطاق منظومة مراقبة الالتزام بنفقات الدولة بالنسبة لفاعلين مختلفين في مجال تدبير المالية العامة هما: مراقب الالتزام بالنفقات والمحاسب العمومي. لذلك فهذا المجال

تنص المادة 12 من الظهير الشريف الصادر في 20 دسمبر 1921⁽¹⁵⁾، المحدث لهذه المراقبة على سبيل المثال، على مراقبة الالتزامات بالنفقات من حيث «توفر الاعتمادات» و«تطبيق القوانين والأنظمة»، أما المادة 4 من الظهير الشريف الصادر في 21 يبراير 1969⁽¹⁶⁾ فقد نصت على «صحة إدراج النفقة في الميزانية» و«توفر الاعتمادات» و«أن النفقة مشروعة من حيث القوانين والأنظمة»، ونفس الشيء بالنسبة للمرسوم الصادر في 30 دجنبر 1975 بشأن مراقبة الالتزام بنفقات الدولة⁽¹⁷⁾ فيما يتعلق بالمادتين 3 و11 منه، أي «التأكد من صحة إدراج النفقة في الميزانية» و«الاعتمادات المتوفرة» و«نوعها مطابقا لباب الميزانية المقترح اقتطاعها منه». ونفس المراقبات نجدتها متضمنة في المادة 11⁽¹⁸⁾ من النظام العام للمحاسبة العمومية، حيث نصت على «الاعتمادات المتوفرة» و«صحة إدراج النفقات في الأبواب المتعلقة بها»، إضافة إلى «إعمال المراقبة القانونية السابقة».

إذا كان المرسوم الصادر في 30 دجنبر 1975 أعلاه قد أكد على مراقبة الالتزام بالنفقات كمنظومة مستقلة عن الأمر بالصرف من خلال التصييص عليها في الفصل 9 منه «لا يمكن أن يعهد للمراقب أو المراقبين (...) بمباشرة أي عمل يشتمل على الالتزام بنفقات أو تصفيتها»، فإنها، عكس ذلك، ترتبط بمنظومة صحة النفقة على مستوى مرحلة الأداء بالنسبة للمحاسب العمومي (المادة 11) فيما يتعلق بالمراقبات أعلاه.

أما بالنسبة لمراقبة «إعمال المراقبة القانونية

15 - L'article 12 du Dahir du 20 décembre 1921, dispose que : «le contrôleur examine les engagements de dépenses au point de vue (...) de la disponibilité du crédit (...) de l'application des lois et règlements (...)»

16 - تنص المادة 4 في فقرتها الثالثة من الظهير الشريف المؤرخ في 21 يبراير 1969 على : « (...) تهدف مراقبة الالتزامات بدفع النفقات إلى التأكد من صحة إدراج النفقة في الميزانية (...) يتحقق المراقب (...) من اعتماد متوفر (...) ومن أنها مشروعة من حيث القوانين والأنظمة (...)»

17 - تم تعديله بمقتضى المرسوم رقم 2.01.2678 الصادر في 21 دجنبر 2001.

- تنص المادة 3 منه على : « (...) التأكد من صحة إدراج النفقة في الميزانية (...)»

- تنص المادة 11 من نفس المرسوم : « يتأكد المراقب العام والمراقبون (...) من اعتماد متوفر (...) مطابقا لباب الميزانية (...) مشروعة بالنسبة للقوانين والأنظمة (...)»

18 - المرسوم الملكي رقم 66-330 الصادر في 21 أبريل 1967 بسن نظام عام للمحاسبة العمومية.

19 - المادة 92 من نفس المرسوم الملكي « إذا لاحظ المحاسب المكلف بالتسديد أثناء إجراء مراقبته إغفالا أو خطأ ماديا في الأوراق المدلى بها أو كانت هذه الأوراق غير صحيحة (...) أوقف الأداء (...)».

20 - القانون رقم 79-12 المتعلق بالمجلس الأعلى للحسابات الصادر في 14 ستمبر 1979.

- قبل المجلس الأعلى للحسابات، تم إحداث اللجنة الوطنية للحسابات سنة 1960 بموجب الظهير الشريف رقم 270.591 الصادر في 14 أبريل 1960، إذ كان اختصاصها تصفية حسابات المحاسبين العموميين، من حيث مشروعية وقانونية العمليات المتضمنة في حساباتهم. هذه التصفية أو المراقبة كان لها طابع محاسباتي إداري أكثر منه قضائي مالي.

21 - إحداث المجلس الأعلى للحسابات بمقتضى القانون رقم 79-12، كجهاز قضائي مكلف بالمراقبة العليا لتنفيذ قوانين المالية والتأكد من مشروعية عمليات موارد ونفقات الأجهزة الخاضعة لرقابته.

22 - المادة 38 : « (...) إذا ثبت أن المحاسب دفع نفقة غير مبررة أو مبررة بصفة غير كافية أو ترك دخلا دون تحصيل (...)»

مراقب الالتزام بالنفقات، لأنها اعتبرت من مهامه كونه الوحيد المؤهل للقيام باسم منظمة أو جهاز عمومي بعمليات المداخل أو النفقات وأنه الضامن لاحترام الاجراءات والمساطر المتعلقة بتنفيذها.

أما النصوص القانونية⁽¹³⁾ والتنظيمية التي صدرت بعد ذلك والتعديلات التي تلتها، فقد انصبت كلها على إعادة تنظيم هذه المراقبة من حيث نطاقها وكيفية أعمالها دون إشارة واحدة ولو بشكل ضمني إلى نظام المسؤولية من حيث إمكانية إثارتها بالنسبة لمراقب الالتزام بالنفقات الذي أسندت إليه هذه المراقبة صراحة.

فالظهير الشريف رقم 1.68.108 الصادر في 21 يبرابر 1969 بشأن مراقبة الالتزامات بدفع نفقات الدولة، بالإضافة إلى توكيده على استقلالية مراقبة الالتزام بالنفقات كمنظومة رقابية، فقد تخلى عن الصفة الإدارية لهذه المراقبة، حيث جاءت تحت مسمى «مراقبة الالتزامات بدفع النفقات» عوض «المراقبة الإدارية للالتزامات بالنفقات» كما جاءت في الظهير المحدث لها، بخلاف المرسوم رقم 2.75.839 الصادر في 30 دجنبر 1975، الذي أكد هو الآخر على استقلالية المنظومة الرقابية، فقد جاء مميذا إلى حد ما في كونه أضفى الصفة المالية على هذه المراقبة بالتنصيص عليها في الفصل الأول منه: «تخضع الالتزامات بنفقات الدولة إلى مراقبة مالية (...)»، مع التنصيص على مكونات هذه المنظومة الرقابية ضمن مقتضياته.

تداخل المراقبات بين مكوّنين مختلفين ومتكاملين

لقد عالجت هذه النصوص القانونية كل ما يتعلق بالأهداف والتنظيم ومسك محاسبة الالتزام بالنفقات، دون أية إشارة ضمن مقتضياتها إلى المسؤولية كمفهوم (concept) وعلاقته بمنظومة مراقبة

الالتزام بالنفقات. فهل يرجع ذلك إلى كون نظام المسؤولية ارتبط منذ نشأته، كما تمت الإشارة إلى ذلك، بفاعلين اثنين هما الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وأن إحداث مراقبة الالتزام بالنفقات كمنظومة مستقلة عن الأمر بالصرف، ارتبطت بالعمل الإداري الذي يقوم به هذا الأخير لتنفيذ العمليات المالية⁽¹⁴⁾، أم يرجع ذلك إلى الغاية من إحداثها؟ أم إلى ارتباط تدبير المالية العامة بمبدأ عدم الجمع بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي المسؤول شخصيا وماليا عن الأداءات التي يقوم بها؟

وإذا كانت هذه المنظومة الرقابية مستقلة عن أي عمل يشتمل على الالتزام بالنفقات أو بتصفيتها، فإنها ليست كذلك بالنسبة للمحاسب العمومي، كون العلاقة بين المنظومتين كانت موجودة ضمن مسلسل تنفيذ النفقات العمومية من حيث استنادها إلى نظام المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي. وكون مسؤوليته الشخصية والمالية، هي مسؤولية مفترضة وقائمة، فإنه يتعين عليه دائما التحقق من مدى مطابقة النفقات المعروضة عليه للنصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها تجنباً لإمكانية إثارة مسؤوليته من طرف الأجهزة الرقابية.

فبالرغم من أهمية مراقبة الالتزام بالنفقات على مستوى تدبير المالية العامة من حيث المرونة وسلاسة وانسياب آليات هذه المراقبة ضمانا للاستعمال الجيد للأموال العمومية، فإن العلاقة بين نظام المسؤولية ومراقبة الالتزام بالنفقات كمنظومة مستقلة بكل مكوناتها لم تكن واضحة المعالم، لكنها كانت حاضرة بقوة فقط على مستوى إثارة المسؤولية بالنسبة للمحاسب العمومي، لأنه آخر حلقة ضمن مسلسل عمليات تنفيذ النفقات فيما يتعلق بالأداء الفعلي للمستحقات الواجبة للمدين الحقيقي، وبالنتيجة يعتبر مسؤولاً عن إبراء ذمة

الجهاز العمومي من دين مستحق، ومن تم يقع عليه عبء المراقبة الشاملة وليس فقط تلك المسندة إليه. فعدم تحديد نطاق اختصاصات الفاعلين الآخرين وتقاطعها شكلت إلى حد ما الأساس لربط مراقبة الالتزام بالنفقات بمسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية، والتأكيد على ممارسته الفعلية لها من خلال التحقق من المراقبات السابقة.

وإذا كانت هذه الاستقلالية واضحة بالنسبة لكل ما يتعلق بالالتزام بالنفقات أو بتصفيتها، فإنها ليست كذلك بالنسبة لكل ما يتعلق بعمليات الأداء لوجود تقاطعات أو قواسم مشتركة على مستوى مرحلة الالتزام بالنفقات ومرحلة الأداء في آن واحد، حيث نجد البعض من هذه المراقبات يرتبط بالمجالين معا: مراقبة المشروعية ومراقبة صحة النفقة.

فإلى أي حد ساهم نظام المسؤولية في تطوير منظومة مراقبة الالتزام بالنفقات العمومية على مستوى أعمالها وإثارتها من طرف الأجهزة الرقابية؟ ثم ما هي آليات إمكانية إثارتها في ظل تقاطع مسبباتها مع وجود أجهزة مختلفة ومتكاملة في ذات الوقت؟

نظام المسؤولية وتطور المنظومة الرقابية (إثارة المسؤولية)

تضمنت بعض المقتضيات القانونية والتنظيمية العناصر المؤسسة لهذه العلاقة، مؤطرة بمبدئي عدم الجمع بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمسؤولية الشخصية والمالية لهذا الأخير.

ولإبراز هذه العلاقة نسوق بعض الأمثلة على ذلك فيما يتعلق بأعمال مراقبة الالتزام بالنفقات من طرف جهازين مختلفين ومتكاملين، من خلال عرض مختصر للقواسم المشتركة. ثم بعد ذلك إمكانية تفعيل المسؤولية كمخرجات لهذه العلاقة.

13 - الظهير الشريف الصادر في 26 ماي 1928 بتعديل الظهير الشريف المؤرخ في 20 ديسمبر 1921.
- الظهير الشريف رقم 1.59.216 الصادر في 5 شتنبر 1959 بشأن مراقبة الالتزامات بدفع نفقات المملكة المغربية.
14 - ينص الفصل 35 من المرسوم رقم 330.66 الصادر في 21 أبريل 1967، على أن «الأمر بالصرف هو العمل الإداري (...)».

فتطور هذه المراقبة على مر العصور أملت ظروف وسياقات تاريخية وأيضاً متطلبات هذه السياقات والانتظارات التي كان على هذه المراقبة أن تجيب عليها أو أن تستجيب لها. وبشكل عام كان الهدف منها مراقبة التزامات الأمر بالصرف ومدى احترامها لتوفر الاعتمادات الميزانية والنصوص القانونية والتنظيمية المؤطرة لها.

وقد شكل إحداث مراقبة الالتزام بنفقات الدولة⁽¹⁰⁾، بموجب الظهير الشريف المؤرخ في 20 ديسمبر 1921 بتنظيم مراقب الالتزام بنفقات الأيالة الشريفة، محطة مهمة في تطور تدبير المالية العامة، حيث جاءت هذه المنظومة الرقابية تحت مسمى «مراقبة إدارية للالتزام بالنفقات»⁽¹¹⁾ بمقتضى المادة الأولى منه. ومن أهم ما تضمنه هذا الظهير هو التأكيد على أن المراقبة الإدارية للالتزام بالنفقات هي منظومة قانونية غير مرتبطة بأي عمل يشتمل على الالتزام بالنفقات أو بتصفيتها⁽¹²⁾، لأن الهدف هو مراقبة الأعمال التي يجريها الأمر بالصرف في مجال تنفيذ العمليات الميزانية. وقد جعل هذا الظهير من مراقبة الالتزام بالنفقات وحدة مستقلة فيما يتعلق بمسلسل تنفيذ النفقات العمومية ومنظومة لها مكوناتها وخصوصياتها بالنظر لعمليات الالتزام بالنفقات وتصفيته.

فاستقلالية هذه المراقبة عن الأمر بالصرف، هي استجابة إلى حد ما لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي الذي شكل إطاراً مرجعياً لها. ومن ثم فعلاقتها بنظام المسؤولية تجلت من خلال المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي، الذي يتعين عليه إعمال المراقبات الخاصة به والانتباه إلى إغفالات أو أخطاء الأجهزة الأخرى، سواء الأمر بالصرف أو

الشخصية والمالية، حيث كانت تتم مراقبة سجلات المحاسبة التي كانوا يمسكونها والحسابات التي يدلون بها لأمين الحسابات وأمين الأمان والسُلطان عند انتهاء المهام. ومخرجات هذه العملية إما منح الإعفاء، في حالة صحة العمليات المالية، وإما تفعيل المسؤولية الشخصية والمالية للأمين المعني، في حالة وجود ما يشوب هذه العمليات، ومن تم الإعلان عن مديونيته.

وقد عرف تدبير المالية العامة عدة تطورات وأحداث لها دلالتها، ساهمت إلى حد كبير في بناء المنظومة الحالية لتدبير المالية العامة، من حيث إعادة تنظيمها وتحديثها بصور الظهير الشريف الصادر في 9 يونيو 1917 بسن نظام للمحاسبة العمومية للأيالة الشريفة، الذي بموجبه أسند الاختصاص المالي لمحاسبي الخزينة والتنصيب على المسؤولية الشخصية والمالية لمحاسبي الخزينة عن العمليات المالية التي يتولون إنجازها.

بكل تأكيد، فمراقبة المالية العامة مع اختلاف تنظيمها والوسائل والكيفيات المتعلقة بإعمالها في ظل تعدد المؤسسات الرقابية على المالية العامة، فإن القواسم المشتركة ترتبط كلها بصحة ومشروعية تدبير النفقات العمومية بالنظر للقوانين والأنظمة المؤطرة له⁽⁹⁾.

وفي نفس السياق، وارتباطاً بتعاقب الأحداث التي طبعت نظام المالية العامة، كان من المفروض أن يتم إحداث آلية مراقبة الالتزام بنفقات الدولة كمنظومة رقابية لها خصوصياتها من أجل التمكن من مراقبة عملية تنفيذ النفقات، ثم بعد ذلك تكييفها مع نظام المسؤولية والاستجابة لنتائج إعمال هذه المراقبة.

التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، بخصوص عدم مراعاة القواعد المتعلقة بتنفيذ المداخل والنفقات، بعد إحداث محكمة مالية لهذه الغاية⁽⁵⁾، وذلك بعد أن تم وضع آليات أو إجراءات مبتكرة لمراقبة النفقات الملتزم بها تحت مسمى «المراقبة الميزانية أو مراقبة النفقات الملتزم بها le contrôle des dépenses engagées» سنة 1890، وذلك استجابة للرجبة الملحة في مراقبة الأمر بالصرف من أجل التأكد من عدم تجاوز اعتمادات الميزانية⁽⁶⁾.

أما المحاسب العمومي فكانت مسؤوليته محل إثارة، أثناء البت في الحسابات، من طرف المحكمة المالية التي تم إحداثها سنة 1807⁽⁷⁾، وحتى قبل هذا التاريخ، لكون المحاسب العمومي يراقب كل الأوامر بالنفقات التي يتوصل بها من عند الأمر بالصرف.

إحداث مراقبة الالتزام بالنفقات

من الناحية التاريخية، عرف المغرب عبر مختلف العصور نظاماً متميزاً لتدبير المالية العامة، تجلّى من خلال نظام الأمان الذي نشأ في عهد السلطان المولى سليمان (1792-1822)، وعرف إصلاحات مهمة في عهد السلطان المولى الحسن الأول (1873-1894)، من حيث التنظيم والاختصاصات وتعيين الأمان وتسليم المهام وتحصيل المداخل وتنفيذ النفقات ومسك المحاسبة ومركزتها والإداء بالحسابات ومراقبة عمليات المالية العامة، لأن هذه المراقبة شكلت دائماً جزءاً من اهتمامات السلطان⁽⁸⁾.

لقد كان الأمان يخضعون لنظام المسؤولية

5 - Loi n° 48-1484 du 16 septembre 1948 portant création d'une Cour de discipline budgétaire et financière française.

6 - Sébastien Kott «le contrôle des dépenses engagées, évolution d'une fonction», édition institut de la gestion publique et du développement économique 2004, pages 113-117.

7 - Loi du 16 Septembre 1807 portant création de la Cour des comptes française.

8 - Noureddine BENSOUA «La Trésorerie Générale du Royaume: une institution centenaire au coeur du système financier public marocain», Rapport introductif du colloque du centenaire de la Trésorerie Générale du Royaume et de la comptabilité publique, Rabat le 04 juillet 2017.

9 - للمزيد من المعلومات أنظر ملف خاص حول «ماتوية الخزينة العامة للمملكة والمحاسبة العمومية» بمجلة الخزينة عدد 13 يونيو 2017.

10 - Dahir du 20 décembre 1921 organisant le contrôle des engagements de dépenses de l'Empire chérifien, BO n°479 du 27/12/1921.

لقد تم إحداث هذه المراقبة بفرنسا سنة 1922 تحت مسمى «المراقبة الميزانية le contrôle budgétaire» لتصبح فيما بعد «مراقبة مالية le contrôle financier».

11 - L'article premier dudit dahir dispose que : «il est créé un contrôle administratif des engagements de dépenses (...)»

12 - L'article premier dudit dahir dispose que : «(...) le contrôleur des engagements de dépenses ne peut être chargé d'aucun service comportant engagement ou liquidation de dépenses(...)»



طه أنماس،
رئيس مصلحة الأبحاث

حول التطور التاريخي لنظام المسؤولية في مجال مراقبة الالتزام بالنفقات

فعند تناول نظام المسؤولية في مجال تدبير المالية العامة، فإنه يتبادر إلى أذهاننا وبشكل تلقائي فقط فاعلين رئيسيين هما: الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، في حين يوجد فاعل ثالث يتولى مراقبة الالتزام بالنفقات ظل مغيبا، في إطار علاقته بنظام المسؤولية، لفترة من الزمن كجهاز، لكن كآلية رقابية كانت موجودة فعليا، على اعتبار أن المحاسب العمومي كان يقوم بمراقبة شاملة على الوثائق المتعلقة بالنفقات التي يتوصل بها من عند الأمر بالصرف⁽³⁾ ومن ثم إعماله لهذه المراقبة دون أن تكون له صفة مراقب الالتزام بالنفقات. وقد استمرت هذه الوضعية حتى حدود ستينيات القرن الماضي، حيث بدأت الإرهاسات الأولى لتجليات نظام المسؤولية في مجال مراقبة الالتزام بالنفقات في التبلور في ظل وجود مسؤولية شخصية ومالية قوية للمحاسب العمومي.

فخصوصية المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي، التي تميز إلى حد ما الفضاء الإداري والمالي المغربي، هي أهم بكثير من مسؤولية الأمر بالصرف. فبالنسبة للنظام الفرنسي، على سبيل المثال، فإن الإطار القانوني والتنظيمي، عبر مراحل تطوره، لم يكن يسمح بإثارة مسؤولية الأمر بالصرف إلا على مستوى التسيير بحكم الواقع، في حين أن مسؤولية المحاسب العمومي كانت مؤطرة بنصوص قانونية وتنظيمية، ومن ثم فهو الوحيد الذي تثار مسؤوليته في مجال تدبير الأموال العمومية وفق شروط وكيفيات لها أكثر من 150 سنة⁽⁴⁾ بالنسبة للاختلالات القانونية. أما مسؤولية الأمر بالصرف فأصبحت تثار على مستوى

العمومي، لأن مهام المحاسب العمومي هي المراقبة والتنفيذ والمحافظة على الأموال والقيم والوثائق المحاسبية، وأن عدم مراعاة هذه القواعد يعرضه للمسائلة من طرف الأجهزة الرقابية.

لذلك، فعند معالجتنا لهذه المسألة، ستنتم الإشارة، بين الفينة والأخرى، إلى أهم المحطات التي ميزت تطور نظام المسؤولية وتجليات علاقته بمراقبة الالتزام بالنفقات العمومية، باعتماد مقارنة تستند إلى قراءة بعض المقتضيات القانونية والتنظيمية، التي شكلت إرهاسات أولية لتأطير العلاقة بين المنظومتين للامساة الأثار المترتبة عنها، كون هذه المراقبة مارسها ويمارسها المحاسب العمومي حتى في ظل وجود جهاز أسندت له هذه المهمة.

مرحلة نشأة وتبلور العلاقة بين المنظومتين

لقد ارتبطت مراقبة الالتزام بنفقات الدولة بتطورات مهمة اختلفت باختلاف أزممنتها ومضامينها والأهداف المتوخاة منها. كما شهدت أيضا تحولات ذات دلالة على مستوى المضامين والمكونات، مع الحفاظ على مرتكزاتها القانونية من حيث علاقتها بنظام المسؤولية. فقد ارتبط هذا النظام من حيث نشأته وتبلوره بمبدأ عدم الجمع بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في ظل غياب لمراقبة الالتزام بنفقات الدولة كمنظومة مستقلة بذاتها من حيث مكوناتها وخصوصيتها ونطاقها وأيضا كجهاز من حيث إعمالها، مع إمكانية إثارة المسؤولية المرتبطة بها.

يقوم تنفيذ النفقات العمومية على أساس مبدأ عدم الجمع بين مهام الأمر بالصرف ومهام المحاسب العمومي، المنصوص عليه في النظام العام للمحاسبة العمومية⁽¹⁾. فمبدأ عدم الجمع بين المهام يقتضي بأن عمليات المالية العامة تسند إلى فاعلين هما: الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، اعتبارا لاختلاف المهام المنوطة بهما والتي لا يمكن الجمع بينهما. وتكمن أهمية هذا المبدأ في أنه يمكن من مراقبة العمليات المالية قبل تنفيذها، نظرا لما يترتب عنها من آثار ذات طبيعة مالية على مستوى الاعتمادات الميزانية.

لذلك، لا يمكن تصور تدبير عمومي دون وجود منظومات رقابية تنصب على مختلف العمليات الإدارية منها والمحاسبية. وتعتبر مراقبة الالتزام بالنفقات إحدى هذه المنظومات التي ارتبطت بمبادئ المحاسبة العمومية، فكان لا بد من وضع مجموعة من الآليات الرقابية عبر مختلف مراحل تنفيذ النفقات العمومية، انطلاقا من مراقبة إعداد الميزانية إلى مراقبة تنفيذها، مروراً بإصلاح المحاسبة العامة للدولة ومراقبة النفقات الملتزم بها. وتروم هذه المراقبة مدى مطابقة مختلف عمليات تنفيذ قوانين المالية ومراعاتها للقوانين والأنظمة المعمول بها، مع ترتيب الجزاءات المقررة في حالة عدم مراعاتها.

كما أن الحديث عن نظام المسؤولية في مجال مراقبة الالتزام بنفقات الدولة، يقتضي الحديث عن مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية⁽²⁾، باعتباره محددًا وناظما لهذه المسؤولية، والذي يستمد شرعيته من مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب

1 - تنص المادة 4 من المرسوم رقم 330.66 الصادر في 21 أبريل 1967 على أنه: «لا يجمع بين مهام الأمر بالصرف ومهام المحاسب العمومي (...)»

2 - تنص المادة 6 من القانون رقم 61-99 الصادر في 3 أبريل 2002 المتعلق بتحديد مسؤولية الأقرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين على أنه: «يعتبر المحاسبون العموميون (...) مسؤولين شخصيا وماليا (...)»

3 - L'article 26 du Dahir du 9 juin 1917 portant règlement sur la comptabilité publique de l'empire Cherifien dispose que: "Les dépenses de l'Etat sont ordonnancées par le Directeur Général des Finances sur la caisse du Trésorier Général ou mandatées sous son contrôle (...)".

4 - Loi du 16 Septembre 1807 portant création de la Cour des comptes française.

Le Contrôle budgétaire et comptable : Quel devenir ?¹



Abdelkrim GUIRI
*Directeur de la Recherche,
de la Réglementation et de la
Coopération Internationale*

Introduction

S'interroger sur la pertinence du modèle de contrôle budgétaire et comptable et sur la place qu'il doit occuper dans l'organisation et l'amélioration de la transparence du système de gestion des finances publiques reviendrait à soulever un véritable paradoxe entre ceux qui plébiscitent un tel dispositif et ceux qui le décrient et le dénigrent.

En effet, la doctrine comme les praticiens hésitent entre un dispositif de contrôle fondé sur la recherche d'irrégularités et leur sanction qui correspond à une judiciarisation profonde de la société, attisée par l'incompréhension des citoyens face au gaspillage et à la dilapidation des deniers publics, et un système de compte rendu général à l'anglo-saxonne fondé sur la responsabilité managériale et la recherche des contre-performances dans la gestion.

Certains professionnels dénigrent le système de contrôle budgétaire et comptable, qui constitue à leurs yeux un dispositif à faible valeur ajoutée pour des procédures jugées lourdes, compliquées et coûteuses et n'hésitent pas à parler de crise du système de gestion des finances publiques et de remise en cause des paradigmes traditionnels qui sous-tendent son contrôle.

D'autres par contre, le considèrent comme un fait managérial indéniable dans la gestion des finances

publiques, lui reconnaissent le mérite d'avoir pu organiser, réguler et encadrer la gestion des deniers publics, le placent au «cœur de l'exigence démocratique»² et font même pencher le balancier vers un renforcement de ce dispositif de contrôle.

C'est en fait l'éternel débat entre une vision traditionnelle fondée sur la nécessité d'un dispositif dissuasif de contrôle du bon emploi des deniers publics, de respect de la réglementation et de l'autorisation budgétaire et une approche moderne privilégiant l'efficacité de la gestion, la performance et les résultats.

En réalité, que l'on soit du côté des défenseurs d'un tel système ou que l'on se range parmi ses détracteurs et que les critiques qui lui sont adressées soient réelles ou qu'elles s'inscrivent dans le cadre d'une simple mode managériale, une certitude est là pour nous rappeler une réalité évidente, en l'occurrence celle que le contrôle budgétaire et comptable est à la croisée des chemins et qu'il est aujourd'hui quelque part, à bout de souffle.

Les temps sont donc venus pour tirer les leçons de l'expérience et s'interroger sur le devenir d'un tel système à la lumière des exigences constitutionnelles de responsabilité, de transparence et de reddition des comptes à faire prévaloir dans le cadre du nouveau modèle en construction des finances publiques.

C'est ce à quoi nous allons essayer d'apporter quelques éléments de réponse, en rappelant les atouts et les fragilités d'un tel système, en soulignant les déterminants qui président à sa refondation et en dégagant les axes de progrès de son évolution vers plus de visibilité et de transparence.

I. Atouts et fragilités du dispositif en vigueur de contrôle budgétaire et comptable

Le contrôle budgétaire et comptable dont bien des aspects sont contestés, doit au moins se voir reconnaître d'avoir pu organiser, réguler et discipliner selon la vocation pour laquelle il a été créé, la vie financière de l'Etat depuis l'indépendance, avec des atouts indéniables.

Les centres de contrôle budgétaire et comptable disposent d'abord, de par le statut qui leur est conféré par la réglementation en vigueur d'une indépendance qui constitue le gage de la transparence de leur intervention, que ni l'autorité de gestion ni leur hiérarchie ne peut infléchir, en raison de leur responsabilité personnelle et pécuniaire vis-à-vis du juge financier.

Le dispositif de contrôle budgétaire et comptable est en outre, fondé sur un effet préventif appréciable intervenant avant l'engagement

1. Intervention donnée à l'occasion du colloque international des finances publiques organisé le 8 septembre 2012 (Troisième table ronde intitulée «transparence et contrôle») et publiée dans la Revue française de finances publiques, édition LGDJ, Juillet 2013.

2. Alain Lambert «vers un modèle français de contrôle budgétaire», pouvoirs n°134,2010/3 p.47.

de la responsabilité juridique des gestionnaires vis-à-vis des tiers, dont il garantit par la même occasion les droits vis-à-vis de l'administration. Il constitue à ce titre, un outil majeur de sécurité juridique et financière des relations et des transactions entre l'administration et les tiers.

C'est en plus, un dispositif qui repose sur un effet dissuasif lié à la permanence, à l'exhaustivité et à la systématisation des contrôles ainsi que sur la diversité des techniques d'intervention en amont, en cours et en aval, incitant les services en charge de l'exécution des opérations financières et ceux en charge de leur contrôle, à demeurer vigilants en permanence quant à la régularité des opérations et à leur conformité aux autorisations budgétaires.

Le système de contrôle budgétaire et comptable a par ailleurs, par rapport à sa vocation première de sauvegarde des deniers publics et à la logique autour de laquelle il a été conçu, largement contribué à prévenir, éviter, empêcher, étouffer et corriger les éventuelles volontés de dilapidation, de détournement ou de malversation des deniers publics.

C'est également un système qui, malgré les divergences et l'hétérogénéité qu'il aurait pu générer au niveau de la pratique quotidienne du contrôle, présente une profonde unité fonctionnelle qui réunit l'ensemble des acteurs autour d'un objectif commun matérialisé par la veille sur la régularité des opérations et leur conformité aux autorisations budgétaires.

Ce système met en évidence un régime de responsabilité personnelle et pécuniaire qui est loin d'être une fiction et qui constitue un potentiel de crainte et de pression psychologique élevé pour les acteurs. Ce potentiel est d'autant plus prégnant que même les ordonnateurs et leurs agents ont vu leur responsabilité financière consacrée suite à la réforme de la loi sur la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics³ ainsi que du code des juridictions financières intervenus⁴ en 2002.

Le dispositif de contrôle en vigueur a favorisé, dans une large mesure, l'ancrage de la discipline budgétaire et financière auprès des services gestionnaires, a contribué de manière significative à la formation et à la professionnalisation de l'action de leurs agents en matière d'expertise financière et a, indéniablement remédié depuis sa mise en place, à l'absence de système de contrôle et d'audit interne au niveau de ces services ;

Il s'agit en fait, d'un système qui joue un rôle majeur dans le suivi et le reporting régulier de l'exécution budgétaire et comptable et constitue à ce titre, la source exclusive et incontournable d'information financière et comptable pour les autorités publiques.

C'est un dispositif de contrôle entièrement déconcentré, avec une forte connotation de proximité pour les gestionnaires, dont les fonctions sont assurées par un large réseau de contrôleurs budgétaires et comptables au niveau national et à l'étranger.

C'est enfin, un système de contrôle qui, contrairement à ce qu'on peut en penser, a pu assez souvent faire sa mue et s'adapter relativement à son temps. En témoignent notamment, les différentes réformes engagées à ce titre en termes de modulation du contrôle, d'informatisation, d'adaptation, d'harmonisation et de normalisation et de responsabilisation des gestionnaires, dans une quête effrénée de recherche de solutions et d'alternatives de contrôle des finances publiques.

Les forces et les atouts du système de contrôle budgétaire et comptable ne sauraient, bien évidemment, escamoter les faiblesses et les fragilités d'un tel système, qui tiennent, à mon sens, beaucoup plus à la logique de sa conception et à sa vocation initiale qu'à la réalisation des missions qui lui sont dévolues. Ces faiblesses portent notamment sur les aspects suivants.

Le contrôle budgétaire et comptable procède d'une approche beaucoup plus juridique et analytique que d'une vision synthétique et systématique. Il fait primer les considérations du droit sur les préoccupations de gestion, alors qu'une gestion peut valablement être régulière sans qu'elle soit financièrement et économiquement bonne et «un budget insincère peut en effet respecter toutes les apparences de la régularité»⁵.

Le fait est que, alors que les déclarations et les ambitions en faveur d'un meilleur contrôle sur les finances publiques ne manquent pas, les déficits publics s'aggravent, l'endettement s'envole et les

3. Dahir n°1.02.25 du 3 avril 2002 portant promulgation de la loi n°61.99 relative à la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics.

4. Dahir n°1.02.124 du 13 juin 2002 portant promulgation de la loi n°62.99 formant code des juridictions financières.

5. Frédéric Viseur «contrôle budgétaire et dématérialisation», gestion et finances publiques n°11, novembre 2009.

équilibres macro-économiques sont de plus en plus difficilement maîtrisables. C'est dire que la gestion publique n'est pas vraiment suffisamment bien contrôlée.

L'exercice au quotidien du contrôle budgétaire et comptable démontre qu'il est souvent versé dans la culture du détail lié à la régularité vis-à-vis des lois et règlements en vigueur et à la conformité au regard des autorisations budgétaires, conduisant à mettre au second plan les problématiques d'efficacité et d'efficience de la gestion publique.

C'est un dispositif qui, en dépit des réformes importantes menées jusqu'à présent, demeure fondé sur des contrôles exercés de manière indifférenciée sur toutes les opérations quelle qu'en soit la nature, la dimension, l'enjeu et la sensibilité, qui applique en outre des méthodes et des procédures jugées assez souvent lourdes et complexes considérées par les gestionnaires comme un facteur de blocage, de censure et de surcoûts dans la réalisation de leurs projets ;

Les gestionnaires ne cessent en effet, à tort ou à raison d'ailleurs, de rejeter l'inefficacité de leur action sur la lourdeur des procédures de contrôle budgétaire et comptable et le caractère contraignant lié aux techniques du contrôle préalable.

C'est un système de contrôle appliqué à des enjeux budgétaires colossaux, avec des procédures qui isolent la vérification de la dépense par rapport à celle de la recette et qui ne permet plus de ce fait, de rendre compte de la multiplicité des objectifs et des missions dévolues à l'administration et de la diversité des attentes des citoyens.

Le contrôle budgétaire et comptable repose sur une relation traditionnelle avec les services gestionnaires marquée par une séparation nette des fonctions, sans cadre de réflexion commune et concertée axé sur la mise en œuvre d'une offre commune et globale de services vis-à-vis des tiers.

En effet et en dépit du développement incontestable des missions de conseil et d'assistance, cette relation continue à s'inscrire presque exclusivement, dans un cadre administratif et normatif, ne favorisant pas l'émergence d'initiatives et de bonnes pratiques, à même d'améliorer la gestion dans son ensemble.

Les contrôles exercés au quotidien mettent en évidence une vision relativement variable, en l'absence d'une ligne de conduite unique et uniforme, malgré les efforts appréciables déployés en matière d'harmonisation et de normalisation des procédures de contrôle.

Outre les fragilités liées au système, l'environnement financier public connaît des tendances lourdes qui exigent une réforme profonde du contrôle budgétaire.

II. Des tendances lourdes qui exigent la rénovation en profondeur du contrôle budgétaire et comptable

La gestion des finances publiques obéit aujourd'hui à une influence déterminante de différents facteurs internes et externes, qui exigent une transformation en profondeur du système de contrôle budgétaire et comptable.

Il s'agit d'abord, d'une demande démocratique forte des citoyens, qui face au poids des prélèvements publics réclament à la fois une évaluation de l'efficacité de l'emploi des fonds publics au regard des objectifs assignés aux politiques publiques et une plus grande transparence quant à l'efficacité des opérateurs et des acteurs chargés de leur mise en œuvre.

Cette demande sociale est confortée par les apports de la nouvelle constitution en termes de soumission des services publics aux règles de qualité, de neutralité et de probité ainsi qu'aux valeurs démocratiques et aux principes de transparence, de responsabilité et de reddition des comptes.

Il s'agit ensuite, de l'évolution de l'action publique elle-même, qui tend de plus en plus à se diversifier et à utiliser des financements publics, para-publics ou privés amenant les politiques publiques à être réalisées dans le cadre de partenariats publics-privés nationaux et internationaux, faisant souvent appel à des financements croisés ou co-financements, qui en l'état actuel des méthodes de contrôle et au regard de leur développement croissant ne peuvent être convenablement assurés.

Car qu'on s'en félicite ou qu'on le déplore, les tendances à l'international et l'influence du droit international sur notre droit financier et sur nos procédures de contrôle budgétaire et comptable sont aujourd'hui un élément déterminant qui impose à notre système de contrôle des finances publiques de s'adapter aux normes et aux meilleures pratiques à



l'international, à l'effet de rendre nos méthodes de contrôle plus lisibles, plus compréhensibles et plus transparentes pour nos partenaires financiers internationaux.

Il s'agit également, du rapprochement de plus en plus en vogue entre les systèmes de gestion publique et de gestion du secteur privé, amenant le secteur public à appliquer des méthodes innovantes rodées dans le secteur privé en veillant, bien entendu, sur les spécificités de l'action de l'Etat en tant que garant de l'intérêt national.

Il s'agit en outre, de l'émergence en perspective d'un nouveau modèle de gestion des finances publiques fondé sur la responsabilité, la performance, les résultats, la responsabilité et la reddition des comptes, consacré par la réforme de la loi organique des finances.

Il s'agit par ailleurs, de l'avènement de la comptabilité d'exercice pour l'Etat, fondée sur les droits constatés, la logique patrimoniale, l'analyse des coûts, le contrôle de la qualité des comptes publics, avec en perspective la certification des comptes, qui à elle seule, constitue une innovation majeure dans le paysage du contrôle budgétaire et comptable.

Il s'agit enfin, du déploiement de systèmes d'information intégrés sous forme d'applications uniques, fédératrices et communes à l'ensemble des acteurs permettant l'automatisation des contrôles et le suivi des opérations depuis la programmation jusqu'au règlement du budget, nécessitant ainsi une mutation profonde des missions,

de la nature et des modalités de contrôle budgétaire et comptable.

La refonte du dispositif de contrôle budgétaire et comptable doit par conséquent, procéder d'un schéma de rénovation impliquant des changements de fond de la nature, de l'organisation et des conditions d'exercice dudit contrôle ainsi que des nouvelles missions que les contrôleurs budgétaires et comptables sont appelés à exercer ou à renforcer.

III. Axes de progrès pour plus d'efficacité et de transparence du modèle de contrôle budgétaire et comptable

A la lumière des constats et des nouvelles tendances internes et externes, la réflexion pour améliorer l'efficacité et la transparence du nouveau modèle de contrôle budgétaire et comptable pourrait s'articuler autour des axes de progrès ci-après.⁶

Le premier axe concerne la nécessité de faire passer le contrôle budgétaire et comptable d'une approche de régularité exhaustive à une logique de rationalité sélective, modulée en fonction des risques, des enjeux budgétaires, financiers et comptables et de seuils de signification du contrôle, pouvant prendre la forme de contrôle modulé de la dépense, de contrôle sélectif, de contrôle partenarial, de contrôle de fiabilité des procédures, de sondages et d'échantillonnages.

Ces nouvelles formes de contrôle doivent reposer sur une expertise ciblée et proportionnée non

seulement aux risques et enjeux financiers, mais également et surtout, à la capacité de gestion des services, avec un encadrement dans des plans et des référentiels de contrôle nationaux.

Le deuxième axe porte sur l'obligation de faire émerger, de consolider et de faire vivre le rôle primordial du contrôleur budgétaire et comptable en matière d'aide, d'assistance et de conseil financier auprès des services gestionnaires, de manière à ce que les services en charge du contrôle soient appelés à travailler beaucoup plus dans la prévention que dans la sanction, selon un système de valeur fondé sur la veille et l'alerte, qui tend à corriger en amont les dysfonctionnements, au lieu de les appréhender après la fin des opérations.

Le troisième axe se rapporte à l'exigence d'asseoir et de renforcer des missions de contrôle beaucoup plus axées sur les notions de risques, d'impacts financiers, de contrôle des procédures de contrôle et d'audit interne, d'identification et de prévention des risques budgétaires, financiers et comptables.

Il s'agit de faire du contrôle budgétaire et comptable, un dispositif d'appréciation de la fiabilité, de la sécurité et du respect des procédures de contrôle interne arrêtées d'un commun accord avec les services gestionnaires, de manière à cerner au plus tôt et au plus vite, les risques susceptibles d'affecter la qualité des opérations financières permettant ainsi aux gestionnaires de prendre en charge et de démontrer l'efficacité de leur

6. Cf. à ce sujet Fondafip «quel comptable pour les comptes publics au XXIème siècle ?», juillet 2010.



auto-contrôle et de faire évoluer les contrôles budgétaires et comptables d'une culture de contrôle à une logique de partenariat. «On change d'âge en passant des contrôles subis aux contrôles assumés»⁷.

Le quatrième axe a trait à la nécessité d'assurer une meilleure articulation entre le contrôle budgétaire et comptable et le processus amont de programmation budgétaire, à l'effet de réduire les écarts entre les ambitions, la prévision et l'exécution budgétaire et de faire du contrôle budgétaire et comptable un véritable outil d'aide et de pilotage stratégique et décisionnel en matière d'arbitrage et de régulation budgétaire et un mécanisme d'identification des risques potentiels susceptibles de mettre en cause la soutenabilité budgétaire à long terme.

Le cinquième axe concerne la nécessité d'un plus grand repositionnement du contrôle budgétaire et comptable autour de l'ancrage de la culture de la comptabilité d'exercice, de la comptabilité d'analyse des coûts des politiques publiques et de contrôle patrimonial, dont la réforme de la comptabilité de l'Etat lui ouvre grandement les horizons, pour développer son expertise économique, financière et comptable au service d'une meilleure qualité de l'information financière, d'une plus grande lisibilité des comptes publics et d'une meilleure transparence des finances publiques.

Le sixième axe se rapporte à l'obligation de faire évoluer le contrôle budgétaire et comptable

vers le contrôle de qualité, de sincérité et d'image fidèle des comptes publics et des opérations financières associées.

Cette obligation est induite par la réforme de la comptabilité de l'Etat, dont la perspective de certification des comptes par le juge financier place le contrôle budgétaire et comptable au centre de ce nouvel instrument de contrôle des finances publiques.

La perspective de certification des comptes apporte une innovation majeure dans la rénovation et la transparence de l'exercice du contrôle budgétaire et comptable, à travers l'institution de méthodes de contrôle plus rationnelles, plus scientifiques, plus professionnelles et en phase avec les normes en vigueur à l'international et au niveau du secteur privé.

Le septième axe a trait à l'exigence de faire émerger et de renforcer le rôle primordial que devrait jouer le contrôle budgétaire et comptable en matière de consolidation des comptes du secteur public, comme instrument incontournable pour appréhender la réalité économique de l'Etat et de ses démembrements et la situation financière et patrimoniale consolidée de son action.

Le rôle que le contrôle budgétaire et comptable est appelé à jouer en matière de consolidation des comptes est de nature à renforcer l'optimisation financière et fonctionnelle de l'action publique, à contribuer à une meilleure hiérarchisation des priorités, une plus grande articulation des stratégies publiques, une amélioration

du cadre de performance des politiques publiques, avec un retour d'information transparente, lisible et pertinente pour le citoyen et l'ensemble des utilisateurs de l'information financière et comptable.

Le huitième axe concerne la nécessité d'un repositionnement du contrôleur budgétaire et comptable autour de son rôle d'acteur majeur dans la confection, la production, la valorisation et la communication de l'information financière et comptable, en tant que vecteur par excellence de promotion et de développement de la transparence en matière de gestion des finances publiques, dès lors que «l'information comptable et financière... contribue en ce sens à donner un éclairage sur les finances publiques et leur soutenabilité»⁸.

Ce sont là donc, quelques pistes de réflexion liminaires, à même de faire évoluer le contrôle budgétaire et comptable vers un modèle de contrôle amélioré, rénové, plus précis et renouvelé dans ses méthodes, ses techniques, ses instruments d'intervention et ses nouvelles missions.

L'objectif est de le faire passer d'une culture de procédures à une logique plus globale et plus valorisante de résultats, d'appréciation des performances, d'évaluation et surtout, d'assurance quant à la fiabilité des comptes de l'Etat et à la légalité et à la régularité des opérations financières sous-jacentes.

Pour conclure, je voudrais insister sur le fait qu'il est temps aujourd'hui, à l'occasion d'une réflexion d'ensemble sur le devenir de notre

7. Jean Raphaël Alventosa «l'évolution de la nature des contrôles LGDJ «Innovations, créations et transformations en finances publiques», actes de la 11ème université de printemps de finances publiques du groupement européen de recherches en finances publiques.

8. David Litran, «réforme comptable de l'Etat : un contrôle renforcé de la qualité comptable», gestion et finances publiques n°3-4, mars-avril 2009, p.327.

système de gestion des finances publiques et le changement de cap qui pointe à l'horizon, de mettre à plat l'ensemble des fondements de notre dispositif de contrôle budgétaire et comptable, dans un souci de simplification des procédures, d'une plus grande efficacité des opérations financières publiques et d'une transparence accrue vis-à-vis des citoyens.

Cette réflexion doit faire prévaloir deux principes directeurs :

Le premier, est que le nouveau modèle de contrôle budgétaire et comptable ne devrait être fondé ni sur des contrôles *a priori* contraignants et répressifs, ni sur des contrôles *a posteriori* constructifs mais exclusifs ;

Il devrait reposer plutôt, sur des contrôles modernes et contemporains, des contrôles dans le temps de l'action, des contrôles où le contrôleur budgétaire et comptable s'engage réellement dans le feu de l'action et où son engagement renforce la crédibilité et la valeur ajoutée de son intervention.

Le deuxième, porte sur la nécessité que la réforme du contrôle budgétaire et comptable puisse procéder d'une vision d'ensemble et d'une œuvre codificatrice, à même d'harmoniser et de mieux articuler les contrôles d'ordre administratif, juridictionnel et politique des finances publiques.

L'objectif final est d'éviter tout risque de redondance, de superposition ou de duplication, d'asseoir des contrôles convergents et complémentaires qui rapprochent les acteurs, mutualisent les méthodes et instruments de contrôle et surtout, améliorent la transparence des finances publiques vis-à-vis des citoyens et des partenaires nationaux et internationaux.



Ancien encrier
(Musée de la Trésorerie Générale du Royaume)

Glossaire

Autorisation d'engagement par anticipation

Mécanisme qui consiste en l'ouverture de crédits au titre de l'année budgétaire suivante et pouvant engager l'équilibre financier des années budgétaires ultérieures dont la limite d'un montant maximum prévu par la loi de finances.

Consolidation

C'est l'opération par laquelle les crédits engagés au cours d'une année déterminée deviennent des crédits de paiements pour l'année suivante.

Certification

Mécanisme introduit par en 2001 vue d'alléger le contrôle préalable des engagements de dépenses de l'Etat, consistant pour les dépenses dont le montant ne dépassant pas un seuil, à ne vérifier que la disponibilité des crédits et l'exacte imputation budgétaire des propositions d'engagement de dépenses. Il est matérialisé par l'apposition d'une mention de certification dûment signée sur l'état d'engagement accompagnant la fiche d'engagement et non par un visa d'engagement.

Crédits d'engagement

Limite supérieure que les ordonnateurs sont autorisés à engager pour l'exécution des investissements prévus. Ils sont fixés notamment sur la base des plans et des programmes pluriannuels destinés à la préservation, à la reconstitution ou l'accroissement du patrimoine national.

Crédits de paiement

Limite supérieure des dépenses susceptibles d'être ordonnancées par les ordonnateurs dans le cadre de l'année budgétaire.

Demande d'autorisation de paiement

Mécanisme qui consiste à bloquer chez l'ordonnateur ou le sous-ordonnateur pour chacune des rubriques, les crédits sur lesquels sont imputées les dépenses payables par voie de régie.

Demande autorisation d'engagement

Mécanisme introduit en 2004 qui consiste à bloquer les crédits par ligne budgétaire, soit en une seule fois pour toute l'année budgétaire, soit à plusieurs reprises en fonction des besoins de l'ordonnateur pour les engagements de dépenses occasionnelles dont le montant ne dépasse pas un seuil déterminé et payables par voie de régie.

Dépenses occasionnelles

Dépenses créées pour l'exécution d'une opération dans un délai limité ou à partir de quantités nettement définies.

Dépenses permanentes

Dépenses créées au moyen d'un acte qui ne comporte aucune limitation de durée et qui ne cessent qu'à partir d'un acte y mettant fin.

Fiche modèle «D» ou fiche d'engagement

Support d'engagement des dépenses qui contient des informations comptables (année de gestion, codes et libellés des rubriques budgétaires, montant de la proposition d'engagement, ventilation crédits de paiement et crédits d'engagement...) et des informations sur la dépense (nature de la dépense, objet, bénéficiaire).

Visa avec observations

Mécanisme qui consiste, pour des points de contrôle d'ordre formel, à apposer le visa sur les propositions d'engagement en l'accompagnant d'observations, à charge pour l'ordonnateur ou le sous-ordonnateur d'en tenir compte, sans que ce visa avec observation ne soit suspensif du paiement de la dépense.

Engagement

C'est l'acte par lequel un organisme public crée ou constate une obligation de nature à entraîner une charge, et qui ne peut être pris que par l'ordonnateur agissant en vertu de ses pouvoirs.

Fiche navette

Support d'engagement des dépenses bénéficiant des allègements de contrôle de droit commun et des dépenses non soumises au contrôle de régularité au regard des dispositions législatives et réglementaires d'ordre financier.

Visa collectif

Mécanisme qui consiste à viser en une seule fois dès le début de l'année budgétaire les dépenses permanentes revêtant un caractère répétitif dont l'engagement.

Il en est ainsi des dépenses créées au moyen d'actes visés auparavant par le contrôleur ne comportant aucune limitation de durée et dont l'effet ne peut cesser qu'au moyen d'un acte y mettant fin (contrats de bail, contrats d'abonnement, divers...).

Texte fondateur du contrôle des engagements de dépenses

1922

BULLETIN OFFICIEL

N° 479, du 27 Décembre 1921.

DAHIR DU 20 DÉCEMBRE 1921 (19 rebia I 1340)
organisant le contrôle des engagements de dépenses
de l'Empire chérifien. (1)

LOUANGE A DIEU SEUL !

(Grand sceau de Moulay Youssef)

Que l'on sache par les présentes — puisse Dieu en élever et en fortifier la teneur !

Que Notre Majesté Chérifienne,

A DÉCIDÉ CE QUI SUIT :

ARTICLE PREMIER. — Il est créé un contrôle administratif des engagements de dépenses.

Le contrôleur des engagements de dépenses ne peut être chargé d'aucun service comportant engagement ou liquidation de dépenses. Il est nommé par arrêté viziriel.

ART. 2. — Les directeurs et chefs de service doivent présenter à l'appui de leurs prévisions de dépenses en vue de l'établissement du budget un programme donnant, par nature de dépenses, le détail des crédits à l'intérieur de chaque article ou paragraphe budgétaire.

Ce programme distingue les dépenses résultant d'engagements antérieurs et celles qui seront engagées au cours de l'exercice budgétaire.

ART. 3. — Après examen et discussion avec les chefs de service intéressés, ce programme est arrêté par le directeur général des finances au chiffre des crédits inscrits au projet de budget. Il devient alors définitif et ne peut être modifié que dans les mêmes formes, par le moyen d'états rectificatifs spéciaux.

Toutefois, dans l'intérieur d'un paragraphe ou d'un article non divisé en paragraphes, les augmentations et réductions des rubriques du programme peuvent être adoptées d'office par le contrôleur, qui se borne à notifier les états rectificatifs au directeur général des finances.

ART. 4. — Les programmes sont transmis au contrôleur des engagements de dépenses pour servir de cadre à son contrôle.

ART. 5. — L'exécution en est suivie par le contrôleur au moyen des communications qui lui sont faites par les ordonnateurs, tant principaux que secondaires.

ART. 6. — Toute décision, toute convention compor-

(1) Un décret du 6 décembre 1921, organisant le contrôle des engagements de dépenses au Maroc, et dont le texte est conforme à celui du dahir ci-dessus, a été publié au *Journal Officiel* de la République française, n° 334, du 11 décembre 1921, page 13.497.

tant, soit directement, soit indirectement, un engagement de dépenses supérieur à 5.000 francs, doit être soumise au visa du contrôleur. Le trésorier général du Protectorat ne peut l'admettre comme justification de dépenses que si elle est revêtue de ce visa, sauf application du cas exceptionnel prévu à l'article 14 ci-après.

ART. 7. — Les projets de décisions ou de conventions doivent être adressés au contrôle avec une fiche rappelant le numéro de la prévision correspondante dans le programme de dépenses, et, le cas échéant, le montant des engagements partiels déjà réalisés sur cette prévision.

Le contrôleur peut toujours se faire communiquer le dossier de l'affaire.

Il doit donner sa réponse dans les vingt-quatre heures.

ART. 8. — Le contrôleur des engagements de dépenses vise obligatoirement les ordonnances de paiement et de délégation. Ce visa doit être donné dans les vingt-quatre heures. Le contrôleur ne peut refuser son visa; il peut seulement, à l'occasion de ce visa, présenter des observations, dont un exemplaire doit être communiqué directement par ses soins au directeur général des finances.

ART. 9. — Les ordonnateurs remettent au contrôle :

1° Des doubles des bordereaux d'émission qu'ils adressent au Trésor ;

2° A l'ouverture de l'exercice, un état faisant connaître par rubrique du programme :

a) Les dépenses permanentes qui doivent être considérées comme engagées dès le début de l'exercice ;

b) Les engagements reportés de l'exercice antérieur.

3° A la fin de chacun des mois de l'année qui donne son nom à l'exercice et à la fin du mois de janvier de la période complémentaire, un état faisant connaître par rubrique du programme :

a) Les dépenses engagées au cours du mois précédent sur visa du contrôleur ;

b) Les dépenses engagées pour des sommes inférieures à 5.000 francs et non soumises au visa du contrôleur en exécution de l'article 6.

4° A la clôture de l'exercice, un état faisant connaître :

a) Le montant des engagements antérieurement admis, qui, n'ayant donné lieu à aucun ordonnancement, doivent être annulés ;

b) Le montant des engagements antérieurement admis, qui, n'ayant donné lieu à aucun ordonnancement, doivent être reportés à l'exercice suivant.

ART. 10. — Le contrôleur inscrit dans sa comptabilité des engagements de dépenses :

1° Dès le début de chaque année, les dépenses permanentes et les dépenses sur plusieurs années engagées avant l'exercice ;

2° Au fur et à mesure qu'il est avisé des décisions définitivement prises sur les projets soumis à son visa, le montant de la dépense ainsi engagée ;

3° A la fin de chaque mois, au vue des états d'engagements de dépenses, le montant des engagements du mois portant sur des sommes inférieures à 5.000 francs.

Les augmentations ou diminutions qui modifient les évaluations primitives donnent lieu à des inscriptions supplémentaires ou rectificatives.

ART. 11. — Il prend note sur un carnet spécial des engagements intéressant plusieurs exercices.

ART. 12. — Le contrôleur examine les engagements de dépenses au point de vue de la conformité de la dépense avec le programme, de la disponibilité du crédit, de l'existence de l'évaluation, de la répercussion éventuelle de l'engagement sur l'équilibre total du crédit ou sur les exercices ultérieurs, de l'application des lois et règlements.

Si les mesures proposées soulèvent des objections de la part du contrôleur pour un des motifs indiqués au paragraphe précédent, il refuse son visa.

Si le contrôleur, à l'occasion de son visa, a eu des doutes sur l'intérêt ou l'utilité de la dépense engagée, il en avise à toutes fins utiles le directeur général des finances, sans que cet avis soit suspensif de son visa.

ART. 13. — Le contrôleur adresse trimestriellement au directeur général des finances une note sur le fonctionnement de son service et sur ses rapports avec les ordonnateurs.

ART. 14. — En cas de refus de visa, si le service qui a présenté l'engagement de dépenses maintient sa proposition, le contrôleur en saisit le directeur général des finances.

Celui-ci, par l'entremise du secrétariat général, soumet le dossier, avec son visa, au Résident général, qui a seul qualité pour passer outre au refus de visa par une décision spéciale.

ART. 15. — Un arrêté viziriel déterminera le détail du fonctionnement du contrôle.

Dispositions transitoires

ART. 16. — A titre exceptionnel, les ordonnateurs secondaires de certaines régions lointaines qui seront désignées au préalable par un arrêté viziriel seront provisoirement autorisés, en cas d'urgence, à faire précéder l'exécution des prescriptions des articles 5, 6 et 7 d'une demande de visa par la voie télégraphique.

ART. 17. — Jusqu'à nouvel ordre également, la limite de 5.000 francs prévue aux articles 6, 8 et 9 sera portée à 15.000 francs pour les marchés de travaux spéciaux à la direction générale des travaux publics.

Fait à Rabat, le 19 rebiâ II 1340,
(20 décembre 1921).

Rabat, le 26 décembre 1921.

Vu pour promulgation et mise à exécution :

Le Maréchal de France,
Commissaire Résident Général,
LYAUTEY.

ARRÊTÉ VIZIRIEL DU 21 DÉCEMBRE 1921 (20 rebiâ II 1340)

portant application des dispositions de l'article 16 du dahir du 20 décembre 1921 (19 rebiâ II 1340) qui organise le contrôle des engagements de dépenses de l'Empire chérifien.

LE GRAND VIZIR,

Vu le dahir du 20 décembre 1921 (19 rebiâ II 1340), organisant le contrôle des engagements de dépenses de l'Empire chérifien ;

Vu les dispositions de l'article 16 de ce dahir,

ARRÊTÉ :

ARTICLE UNIQUE. — Sont provisoirement autorisés, en cas d'urgence, à faire précéder l'exécution des articles 5, 6 et 7 du dahir du 20 décembre 1921 (19 rebiâ II 1340), organisant le contrôle des engagements de dépenses de l'Empire chérifien susvisé, d'une demande de visa par la voie télégraphique :

MM. les commandants des régions de Marrakech, de Taza, des territoires du Tadla-Zafân et de Bôu DEHIB ;

M. le contrôleur en chef de la région civile d'Oujda ;

MM. les contrôleurs civils des Abdâ et des CHADIA ;

M. le directeur de l'office du Protéctorat à PAFIS.

Fait à Rabat, le 20 rebiâ II 1340,

(21 décembre 1921).

MOHAMMED EL MOKRI.

Vu pour promulgation et mise à exécution :

Rabat, le 26 décembre 1921.

Le Maréchal de France,
Commissaire Résident Général,
LYAUTEY.

DAHIR DU 21 DÉCEMBRE 1921 (20 rebiâ II 1340) relatif au crédit des droits sur les marchandises déclarées en douane.

LOUANGE A DIEU SEUL !

(Grand sceau de Moulay Youssef)

Que l'on sache par les présentes — puisse Dieu en élever et en fortifier la teneur !

Que Notre Majesté Chérifienne,

A DÉCIDÉ CE QUI SUIT :

ARTICLE PREMIER. — Les redevables peuvent être admis à présenter des obligations cautionnées à quatre mois d'échéance, sur le paiement des droits de douane, lorsque la somme à payer, d'après chaque acompte, s'élève à 500 francs au moins.

ART. 2. — Ces obligations donnent lieu à un intérêt de retard de cinq pour cent par an et à une remise spéciale dont le taux est fixé à quarante centimes pour cent francs du montant des droits.

L'intérêt de retard est dû à l'échéance et s'ajoute au droit précité ; il reste, en principe, acquis au trésor en cas de paiement des obligations avant l'échéance, sauf à l'administration à en autoriser le remboursement partiel lorsque le dit paiement anticipé a lieu à sa demande et dans son intérêt.

La remise est versée en numéraire au moment du dépôt des titres par le redevable.

ART. 3. — Les obligations de crédit sont libellées suivant les prescriptions de l'article 195 du dahir formant code de commerce. Elles sont souscrites à l'ordre du receveur des douanes et payables au domicile du trésorier général du Protéctorat ou du receveur du trésor de la circonscription où exerce le comptable auquel ces valeurs ont été remises.

Elles doivent être signées à la fois par le redevable du

المملكة المغربية
Royaume du Maroc



الخزينة العامة للمملكة
*000 218 + * 2021 + XIA8A+
TRESORERIE GENERALE DU ROYAUME

التدبير المدمج للنفقات

LA DEMATERIALISATION DE LA CHAÎNE COMPTABLE ET FINANCIERE DE LA DEPENSE PUBLIQUE

تجريد السلسلة المحاسبية والمالية
للنفقات العمومية من الطابع المادي

Système de Gestion Intégré des Dépenses

La Démat: Votre allié de performance





الخزينة العامة للمملكة
•⊙• ٢١٢ + •⊙+٥٦١ + XH٨٤٨+
TRESORERIE GENERALE DU ROYAUME

Trésorerie Générale du Royaume

Ilot 31 Rue Al Andaloussia,
Hay Ryad - Rabat
BP : 21495, Av. Annakhil,
Hay Ryad - Rabat
Tél : 212 (0) 537 57 81 24

www.tgr.gov.ma