

SPECIAL

De quelques procédures budgétaires, financières et comptables particulières

في شأن بعض المساطر الخاصة ذات الطابع الميزانياتي والمالي والمحاسباتي



TGR - Espace
Abderrahim SIJELMASSI

Les comptes « fonds de roulement » relatifs aux avances sur emprunts extérieurs: quelles règles de fonctionnement ?

Le règlement des budgets des communes: quelle cohérence pour quelle visibilité ?

Les sommes mises à disposition: un mécanisme spécifique dans la gestion des opérations de dépenses à l'étranger



صاحب الجلالة الملك محمد السادس نصره الله

SA MAJESTE LE ROI MOHAMMED VI
QUE DIEU LE GLORIFIE

« En définitive, ce que Nous voulons, c'est hisser la productivité de l'Administration à des niveaux supérieurs et l'infléchir pour qu'elle s'adapte aux changements intervenus à l'échelle nationale, qu'elle assimile les dynamiques d'évolution à l'œuvre au niveau mondial, et qu'elle contribue à relever les défis de développement auxquels est confronté notre pays ».

*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 crédit documentaire: un instrument de financement de la commande publique
BELAFKIH Ahmed, Chef du service de la réglementation des marchés publics.
- 17 • Les comptes « fonds de roulement » relatifs aux avances sur emprunts extérieurs: quelles règles de fonctionnement ?
ZEDDAOUI Khaddouj, Cheffe du service de la gestion de la dette publique.
- 22 • Les fonds de concours : fonctionnement particulier pour une procédure spéciale
EL HAJJAMI Mostfa, Chef du service des relations avec les collectivités territoriales.
- 33 • Le règlement des budgets des communes: quelle cohérence pour quelle visibilité ?
BOUANANE Mourad, Chef du service des relations avec les contribuables.
- 43 • Le rétablissement de crédits : une procédure budgétaire et comptable particulière
NEJJAR Mohammed, Chef de la division de la recherche et des études.
- 53 • La formule de révision des prix des marchés publics: quelles conditions d'application technique ?
MOUJAB Youssef, Chef du service du contrôle interne.
- 62 • Les sommes mises à disposition: un mécanisme spécifique dans la gestion des opérations de dépenses à l'étranger
EL GHOMARI El Arabi, Trésorier ministériel auprès du ministère de l'intérieur.
- 69 • Traités de douanes et obligations cautionnées: portée et limites d'une procédure particulière
HALMI Nouredine, Chef du service des manuels de procédures .
- 80 • Glossaire.



Noureddine BENSOUA
Trésorier Général du Royaume

Dans ce numéro spécial de la revue Al Khazina, nous avons choisi de présenter quelques procédures financières et comptables très particulières méconnues du grand public et pas suffisamment vulgarisées, en relation avec divers domaines des finances publiques.

Les thématiques abordées par ce numéro spécial sont traitées par des responsables de la TGR qui se sont efforcés de les présenter de façon académique et didactique, en proposant, pour chaque sous-thème traité, une évolution analytique de la procédure, appuyée d'une documentation de référence bien fournie sur la base de la doctrine et de la pratique sur le terrain, aussi bien au niveau national qu'à l'international.

L'objectif étant de vulgariser des procédures prévues par la réglementation en vigueur, mais souvent ignorées ou perdues de vue, soit parce qu'elles n'ont pas fait l'objet de texte d'application, soit parce qu'elles n'ont pas été assez développées par la littérature financière, ou encore faute d'intérêt ou d'engouement pour leur opérationnalisation, justifiées par des contraintes d'ordre technique ou pratique de réalisation sur le terrain.

Ainsi et pour éclairer nos lecteurs et explorer les parties de ce spécial consacré aux procédures financières et comptables particulières, il est proposé quelques contributions qui abordent des sujets autour de thématiques et de notions telles que les fonds de roulement, les crédits bancaires, les obligations cautionnées, les fonds de concours, le rétablissement de crédit, la formule de révision des prix des marchés publics, le règlement des budgets des collectivités territoriales, et les sommes mises à disposition au profit des personnes bénéficiaires de fonds au titre des dépenses payables à l'étranger.

Des exemples sont fournis à titre d'illustration dans les différentes contributions proposées pour faciliter la compréhension des sujets traités qui se focalisent sur des procédures assez spéciales plus ou moins complexes et sensibles, en espérant que les informations développées dans ce numéro trouvent un bon écho chez nos lecteurs.

L'évolution de ces procédures, et d'autres éventuellement, qu'on n'a pas abordées dans le présent numéro, exige leur mise en évidence pour mieux les adapter aux besoins nouveaux, en vue d'atteindre les objectifs recherchés en termes de facilitation des relations entre les acteurs concernés par le processus de gestion budgétaire et l'amélioration des services rendus aux usagers, tant à l'échelon national qu'au plan local, en clarifiant davantage le champ d'application et les rôles et responsabilités des acteurs.



Ahmed BELAFKIH,

*Chef du service de la réglementation
des marchés publics*

Le crédit documentaire : Un instrument de financement de la commande publique

Introduction

Les chaînes d'approvisionnement internationales ont mondialisé le financement du commerce en même temps que la production. Leurs modes de financement sont devenus cruciaux et complexes et reposent sur des pratiques et des procédures utilisées de longue date par les banques et les commerçants.

Toutefois, ces modes de financement appellent à des difficultés particulières dont notamment, la méfiance que peuvent ressentir réciproquement les importateurs et les exportateurs, éloignées géographiquement, la différence entre les monnaies, les cultures et les réglementations appliquées dans leurs pays respectifs.

A ces difficultés, s'ajoutent des risques liés au commerce international et qui freinent principalement sa progression, en l'occurrence ; les risques de change, de crédit, de transport et d'autres risques liés à l'environnement, à l'éthique et à la propriété intellectuelle.

Pour surmonter ces difficultés et atténuer l'ampleur de ces risques, les banquiers ont, par le biais de techniques sophistiquées, leur savoir-faire et de leurs appuis financiers, mis à la disposition de leur clientèle des modes de financement appropriés.

Ceci dit, contrairement aux idées reçues, le commerce international ne doit pas être appréhendé uniquement à travers le binôme vendeur et acheteur. L'institution

bancaire est le maillon principal de toute chaîne d'échanges commerciaux, qu'il s'agisse du préfinancement, du financement ou du paiement des transactions⁽¹⁾.

Par ailleurs, l'idée de risque zéro est un concept loin de la réalité des affaires internationales. Or, il s'avère que bon nombre d'instruments de commerce international sécurisent les transactions à travers la garantie des deux protagonistes⁽²⁾ qui auront recours aux banques pour parvenir à leur fin.

Il s'en suit que dans un environnement des affaires internationales aussi volatile et fortement concurrentiel, les banques jouent le rôle de catalyseur. Elles s'assurent, entre autres, d'abord du respect de la réglementation des changes. Elles servent ensuite, d'agent de liaison entre les acheteurs et les vendeurs pour le règlement financier de leurs transactions. Elles interviennent enfin, dans le financement des opérations et de mobilisation des créances.

En plus des solutions d'avances en devises, d'affacturage et de crédit export, leur clientèle peut également bénéficier d'autres outils de financement à court terme, tels que la mobilisation de créances nées sur l'étranger et le crédit documentaire. Ce dernier demeure l'une des méthodes les plus prisées à court terme puisqu'il permet de faciliter la création de rapports commerciaux entre les contractants, d'assurer un niveau

de sécurité qu'il leur procure et de concilier, de ce fait, leurs intérêts qui sont parfois contradictoires.

Partant de ces constats, comment les spécialistes du financement bancaire international se sont emparés de la problématique du crédit documentaire ? Comment est-il apparu et pour quelle finalité ? Quels sont ses mécanismes de fonctionnement ? Comment cet instrument a été adopté et mis en application par les acheteurs publics marocains ? Quelle en est enfin la portée ?

Telles sont les questions auxquelles nous tenterons d'apporter des éléments de réponse dans cet article.

Pour y parvenir, nous avons voulu articuler cet essai autour de trois axes principaux : émergence et fonction du crédit documentaire à travers ses intervenants, ses formes et ses mécanismes de fonctionnement, les modalités pratiques de sa gestion par les acheteurs publics marocains et enfin, sa portée et ses limites.

I-Emergence et fonction économique du crédit documentaire

1.1- Définition du crédit documentaire

Devant la pluralité des définitions de ce concept, nous en retiendrons deux.

La première est que pour beaucoup de théoriciens du



¹Léopold SEA : « La gestion des risques internationaux dans les opérations du crédit par signature ; quelles garanties pour la sécurité des opérations de crédit du commerce extérieur », 2002/2000, la finance, Thèmes des mémoires, janvier 2011

²idem

financement ou de droit bancaire international⁽³⁾, le crédit documentaire, appelé aussi accreditif bancaire ou encore lettre d'ouverture de crédit, est l'opération par laquelle une banque s'engage, à la demande et pour le compte de son client importateur à payer au fournisseur d'une marchandise ou d'un service un montant défini, via une banque intermédiaire.

Cette opération est exécutée en lieu et place de l'acheteur, contre la remise, dans un délai déterminé, de documents conformes prévus dans la lettre d'ouverture du crédit et qui prouvent que les marchandises ont été expédiées ou que les prestations ou services ont été effectués.

La seconde définition découle de l'article 2 des règles et usances uniformes de la Chambre de Commerce Internationale (CCI)⁽⁴⁾ qui stipule que le crédit documentaire est « *l'arrangement quelle qu'en soit la dénomination ou la description en vertu duquel la banque émettrice agissant à la demande et sur instructions d'un client ou pour son propre compte est tenue d'effectuer un paiement à un tiers ou à son ordre ou d'accepter et payer des effets de commerce (traites) tirés par le bénéficiaire ou autorise une autre banque à effectuer ledit paiement ou à accepter et payer lesdits effets de commerce ou autorise une autre banque à négocier contre remise des documents stipulés pour autant que les termes et conditions de crédit soient respectés* ».

A la lumière de ces définitions, il ressort d'emblée que le crédit documentaire fournit une réponse adaptée au conflit d'intérêt qui peut exister entre

l'acheteur et le vendeur dans la vente internationale. Dans une telle opération commerciale, l'un et l'autre préféreraient une parfaite concomitance entre le dessaisissement de la marchandise ou du service et la réception du prix.

Le crédit documentaire réalise ensuite, par l'intervention du système bancaire un compromis acceptable pour chacun et adaptable aux principales situations, grâce à cette modalité. La substitution de la solvabilité de l'acheteur par celle de la banque est sans aucun doute souhaitable, car les rapports créés par l'émission du crédit documentaire sont ainsi contrebalancés.

En plus, les banques des deux partenaires commerciaux cautionnent chacune leur client, ce qui limite le risque de livraison non payée, ou de marchandise payée mais non livrée. Il protège, en effet, le vendeur aussi bien que l'acheteur qui prétendent tous deux à des intérêts antagonistes dépassant le simple consensus commercial matérialisé par un contrat.

En outre, l'intervention du banquier est marquée par le principe de la neutralité absolue. Elle élimine, du moins théoriquement, les risques en assurant la solidité nécessaire à l'institution. En effet, il est l'intermédiaire en qui l'acheteur et le vendeur « *vont mettre leur confiance afin de vaincre leur méfiance* »⁽⁵⁾.

Enfin, l'attribution au banquier d'un pouvoir de contrôle sur les documents habituellement représentatifs de la livraison de la marchandise est déterminante. Les documents échangés sont des pièces justificatives

qui permettent à l'institution financière de s'assurer du fait que les charges qui incombent à l'exportateur sont respectées. Ils sont aussi le ticket qui servira de preuve pour que la banque soit remboursée par son client et pour que celui-ci ait le droit d'entrer en possession de sa commande.

1.2- Origine et fonction économique du crédit documentaire

Le crédit documentaire, véritable chef d'œuvre de technique bancaire, est né dans l'incertitude du commerce international. Il émergea peu à peu au début des années cinquantes du 19^{ème} siècle en Europe occidentale. Il était utilisé, auparavant, en dehors des banques notamment dans les ventes maritimes.

Cependant, au début du 20^{ème} siècle, lorsqu'une prolifération d'incidents de non-paiement entre les partenaires commerciaux internationaux a été constatée, le système commercial, s'est heurté, au gré des hasards de l'histoire, à une période d'instabilité politique jusque-là inédite à l'échelle mondiale. Le commerce international fut affecté par des déséquilibres économiques importants et il est souvent advenu qu'un commerçant n'ait pu avoir l'assurance de voir son co-contractant honorer ses engagements⁽⁶⁾.

Conscients du caractère dirimant d'un tel handicap, les praticiens des finances internationales mobilisèrent leurs énergies et les banques introduisirent cette technique dans leurs activités.

Cette pratique s'est développée sans aucun appui législatif. Ce n'est que pendant l'entre deux guerres,

³ Jean Pierre MATTOU, « Droit bancaire international », Banque édition, Paris 1996 p 196. Grégoire CURIEN, « Le crédit documentaire », Dunod, Paris 1986, p3. G.LEGRAND, H.MARTINI, « Management des opérations du commerce international », Dunod, Paris 1999, p 99

⁴ Définition extraite de la publication n° 600 de la CCI concernant les règles et usances uniformes relatives aux crédits documentaires, 1933, page 8

⁵ M. Vasseur, « Droit et économie bancaires. Les opérations de banques », 4ème éd., Les cours de droit, Paris, 1988-1987, p. 789

⁶ Cédric BERNAT : Le crédit documentaire, évolutions et perspectives, Paris, Litec 1992, tome 274 mars 2010: l'âme du Droit commercial international.

que la Chambre de commerce internationale (CCI), s'est saisie du problème. Avec la tâche d'obtenir une solution juste et équilibrée pour toutes les parties engagées dans la transaction, la CCI bâtit une œuvre remarquable, depuis jamais démentie. Celle-ci est constituée d'un ensemble de dispositions universellement reconnues par les banques, qui règlent les droits, obligations et les responsabilités des parties impliquées dans un crédit documentaire. Ces dispositions sont regroupées dans une codification dénommée « Règles et Usances Uniformes aux Crédits Documentaires (RUU).

Après une longue élaboration, les RUU parurent pour la première fois en 1933. Elles devaient être révisées au fil des années par la commission bancaire de la CCI. La dernière version a été rendue applicable aux crédits documentaires, par décision du 25 octobre 2006 et qui entre en vigueur le 1^{er} juillet 2007⁽⁷⁾. La fréquence de ces révisions assure une évolution des RUU conforme aux pratiques internationales. Aussi, l'élargissement du domaine du crédit documentaire, dont la diversité ne cesse d'augmenter en réponse à la myriade de transactions commerciales qui se concluent de nos jours, ne fait que renforcer la constatation de la flexibilité pratique de cet instrument.

Cet instrument couvre un domaine tant national qu'international et, en particulier, des opérations hors du cadre de la vente commerciale tout en reconnaissant expressément cette évolution en se référant dans l'article 4 des RUU, à des « services et /ou autres prestations».

Par ailleurs et en vertu de

l'article 1, les RUU ont une portée universelle et s'appliquent à tous les crédits documentaires et ont, de ce fait, un rôle supplétif car «elles s'appliquent sauf dispositions contraires stipulées explicitement dans le crédit».

Dans le même ordre d'idées, un supplément appliqué aux crédits documentaires concernant la présentation électronique des documents a été adopté en 2001 et mis en œuvre à compter du 31 mars 2002 visant ainsi à adapter le crédit documentaire aux impératifs du commerce électronique.

Le succès des RUU, vient surtout de la qualité de la méthode qui préside à leur élaboration. De façon décentralisée dans chaque pays membre, la CCI associe les meilleurs spécialistes, sous la bienveillance de nombreux gouvernements⁽⁸⁾ et des experts de la Commission des nations unies pour le droit commercial international (CNUDCI) qui a adopté une décision le 17 avril 1975 par laquelle elle en a recommandé leur utilisation.

L'application des RUU se fait par un système d'adhésion volontaire, soit par le système bancaire d'un pays donné, soit par adhésion individuelle de banques.

II- L'expérience marocaine en matière de crédit documentaire :

2.1- Contexte et dispositif juridique

Afin de tirer meilleur profit de l'application du crédit documentaire en tant qu'instrument de financement de son commerce extérieur, le Maroc y a recouru

depuis la seconde moitié du 20^{ème} siècle.

Adopté en premier lieu par les opérateurs économiques et financiers nationaux, ce mode de financement a ensuite été élargi aux achats publics réalisés par certains départements ministériels dans le cadre de leurs transactions à l'international.

L'on rappelle d'abord que l'Etat marocain a recouru aux crédits extérieurs pour assurer le financement de ses investissements en biens d'équipement étrangers dont les délais, les conditions et les modalités de paiement sont devenues un élément primordial pour obtenir des contrats à l'international.

Cette option intervient dans un contexte où le Maroc a fait de l'ouverture économique et financière sur l'extérieur un choix stratégique, à même de lui offrir de nouvelles opportunités aussi bien en matière d'échanges commerciaux, qu'en matière de diversification des débouchés, d'accès aux technologies et d'attrait de capitaux étrangers.

L'objectif étant de renouer avec une croissance stable et durable, de consolider son système commercial multilatéral, de renouer avec une croissance stable et soutenue et, sommes toutes, d'assurer une relève pour l'économie marocaine qui essaye de se faire une place dans un marché compétitif qui a connu une montée en force de plusieurs économies.

Cette ouverture sur les marchés internationaux n'a cessé de se consolider au fil des années, à travers notamment, les accords commerciaux et douaniers avec plusieurs pays arabes, l'accord d'association avec

⁷ RUU, publication no 600, op cité

⁸ Christian Cazenove, Dominique Deprée, Hubert Martini; Crédits documentaires, lettres de crédit stand-by, cautions et garanties - Guide pratique - Grand Format 3^{ème} édition, 2019.



l'Union Européenne ou encore les accords de libre-échange avec les Etats-unis et la Turquie.

Dans ce cadre, s'inscrit l'apport des banques marocaines en matière de financement des opérations internationales. En faisant preuve d'efficacité, d'attractivité et de performance à l'issue de la réforme de 1991 qui prône notamment, la mise sur pied des banques d'affaires et universelles et le désencadrement du crédit, elles offrent aux entreprises une gamme relativement complète et diversifiée de concours adaptés à leurs besoins spécifiques et correspondant aux différentes phases du processus d'échange. Parmi ces crédits bancaires auxquels peuvent accéder des opérateurs différents, le crédit documentaire occupe une place de choix.

Contrairement à beaucoup de pays où cette procédure demeure une création empirique du système bancaire international, le Maroc a pu l'asseoir sur un dispositif juridique propre en conciliant la rénovation des modes de règlements publics et ceux de la gestion de trésorerie des organismes bancaires.

En effet, cette procédure a d'abord été instituée par les pouvoirs publics lorsqu'une disposition de la loi de finances pour l'année 1969 l'a consacrée et dont les conditions d'application sont arrêtées par une instruction du ministre des finances.

Ensuite, elle a été consacrée en vertu des dispositions de l'article 41 du Décret Royal du 21 avril 1967 portant règlement général de comptabilité publique, qui prévoit que « *pour les acquisitions réalisées à l'étranger, les organismes publics sont*

habilités, dans le cadre de conventions, accords ou marchés passés avec des Etats étrangers ou des entreprises étrangères, à ouvrir des accreditifs bancaires».

De même, le code du commerce marocain prévoit le principe du recours au crédit documentaire dans son article 524 qui dispose que « *l'ouverture de crédit est l'engagement de la banque de mettre des moyens de paiement à la disposition du bénéficiaire ou de tiers, désigné par lui, à concurrence d'une certaine somme d'argent* »⁽⁹⁾.

Son application effective a connu une certaine évolution progressive au fil du temps. Au départ, certains départements y recouraient sur la base d'une autorisation délivrée à cet effet, au cas par cas, par le ministre des finances qui invite les services de contrôle à autoriser ce mode de paiement.

Ensuite, cette autorisation a dû être substituée, en 1997, par un protocole d'accord entre l'Etat et une banque nationale accréditée, avant de se transformer en une convention liant l'Etat et la banque ainsi désignée ayant donné lieu à d'autres conventions en fonction de l'acheteur public. Ces conventions deviennent jusqu'ici la règle qui définit les modalités d'intervention de la banque concernée dans la gestion des accreditifs bancaires ouverts pour le compte de l'acheteur public.

2.2- Modalités pratiques de gestion du crédit documentaire

Il convient de rappeler tout d'abord que les dépenses sur marchés, contrats et conventions passés par les acheteurs publics

nationaux avec les Etats et les entreprises étrangères obéissent aux principes et règles prévus par la réglementation en vigueur.

2.2.1- Intervenants en matière de crédit documentaire

En règle générale, quatre acteurs principaux interviennent dans une opération du crédit documentaire: le donneur d'ordre, la banque émettrice, la banque notificatrice correspondante de la banque émettrice, située à l'étranger et le fournisseur.

- **Le donneur d'ordre:** C'est l'acheteur (client ou importateur) qui donne les instructions d'ouverture du crédit documentaire à sa banque et pour son compte. Ces instructions sont consignées dans un document appelé lettre d'ouverture de crédit qui comporte de nombreuses mentions définies par l'importateur et afférentes, notamment aux références des contractants, à l'objet du contrat, aux conditions de vente, aux formes de crédit et de son règlement, sa validité, son montant, la monnaie de règlement, les incoterms, les documents à fournir par le fournisseur, etc.

Pour pallier tout risque d'erreur, d'incertitude voire éviter toutes instructions approximatives, les banques disposent de formulaires standards qu'elles mettent à la disposition de leurs clients donneurs d'ordres et qui contiennent tous les éléments utiles à la réalisation du crédit, comme le veulent les articles 5,12 et 20 des RUU, car ils déterminent les obligations de la banque émettrice, dont découlent les droits du bénéficiaire.

⁹Loi n°15-95 formant code de commerce promulguée par le dahir n°1-96-83 du 1er aout 1996. Version consolidée en 2019

- **La banque émettrice** : C'est la banque de l'acheteur, dite banque accréditée ou désignée, qui procède à l'ouverture du crédit documentaire. Celle-ci est choisie par l'acheteur public, agréée et autorisée au moyen d'un accord préalable du ministre des finances, concrétisé par une convention tripartite.

- **La banque notificatrice**: C'est la banque correspondante de la banque émettrice, située en général dans le pays du vendeur et qui, sur instructions de la banque émettrice, doit informer le bénéficiaire qu'un crédit documentaire a été ouvert en sa faveur, sans prendre d'engagement de paiement vis-à-vis de celui-ci, sauf si elle en confirme son engagement.

- **Le bénéficiaire** : C'est le fournisseur (vendeur, exportateur) situé à l'étranger qui conclut un contrat commercial avec le donneur d'ordre, selon les procédures prévues par la réglementation en vigueur, en faveur de qui le crédit documentaire est ouvert.

2.2.2 – Formes du crédit documentaire

La force du crédit documentaire réside dans sa malléabilité et sa polyvalence en pouvant s'adapter à des situations de commerce international très diverses. Il peut revêtir plusieurs formes en fonction des caractéristiques qui le constituent et qui sont définies dans les conventions précitées. L'on peut énumérer les formes suivantes :

- **Le crédit irrévocable** : C'est la forme de crédit la plus fréquente « c'est un engagement ferme de la banque émettrice ; il comporte l'obligation de celle-ci vis-à-vis du bénéficiaire ou du porteur

de bonne foi de traites émises et/ou de documents présentés, que le règlement sera dûment exécuté pour autant que toutes les conditions du crédit soient respectées »⁽¹⁰⁾.

Le banquier émetteur ne peut donc se soustraire à son engagement vis à vis du bénéficiaire et de sa banque intermédiaire. Le donneur d'ordre ne peut révoquer ou amender les instructions qu'il a données.

En d'autres termes, c'est un mode opératoire qui empêche la banque accréditée de changer ou de rompre son accord de paiement. De son côté, l'importateur ne peut ni révoquer l'ordre d'ouverture, ni enjoindre au banquier de ne pas procéder au règlement, sauf sur décision unanime de chaque partie intervenant au contrat.

- **Le crédit irrévocable et confirmé** : C'est le type de crédit le plus sûr. La banque notificatrice s'engage à payer au bénéficiaire le montant correspondant à celui mentionné dans les documents reconnus par l'engagement de la banque émettrice, quel que soient les événements survenant dans le pays ou auprès de la banque émettrice. C'est donc une preuve de sécurité totale pour le bénéficiaire étant donné que ce crédit couvre l'ensemble des risques commerciaux, pays et banque et offre donc au vendeur une sécurité optimale.

- **Le crédit revolving** : En règle générale, le Credoc ne produit ses effets qu'une seule fois. Cependant, du fait de la diversité des formes et de la nature des opérations commerciales, de l'existence de transactions commerciales recourant à un roulement cyclique d'importations ou d'exportations

pour une durée déterminée, et afin de désengorger les banques des ouvertures de crédits documentaires multiples concernant un même objet, ces dernières ont inventé un crédit dont le montant est renouvelé sans qu'il soit nécessaire de donner de nouvelles instructions à la banque émettrice.

L'acheteur peut recourir à cette formule pour couvrir un courant d'importations étalé sur une période déterminée. La formule revolving lui permettra d'ouvrir un seul crédit dont le montant se trouve automatiquement reconduit pour sa valeur initiale, soit à l'expiration d'une période fixée à l'avance, soit après son utilisation. Cependant, dans certains cas, des spécificités peuvent modifier les modalités d'application du crédit documentaire. L'on énumère particulièrement :

- **Le crédit red clause**: C'est une clause spécifique qui autorise la banque notificatrice à effectuer une avance au bénéficiaire, contre son engagement d'effectuer ultérieurement les documents prévus. Cette clause, insérée dans le contrat commercial, à la demande du donneur d'ordre, précise le montant de l'avance.

- **Le crédit transférable** : Il permet au premier bénéficiaire de demander à la banque chargée de la réalisation du crédit, de le transférer en faveur d'un ou de plusieurs bénéficiaires, sous-traitants ou fournisseurs réels de la marchandise auxquels il fait appel et qui, in fine, bénéficient ainsi d'une garantie de paiement.

Cependant, l'inconvénient majeur de ce type de crédit c'est que l'importateur traite une opération

¹⁰ Georges CURIEN, le crédit documentaire, édition Dunod 1986, p.6



commerciale avec un fournisseur qu'il ignore. De même la banque émettrice prend un engagement ferme de paiement sans connaître pour autant le destinataire final des fonds, ce dernier reste dans l'ombre, et peut se révéler d'une moralité douteuse.

-Le crédit back to back: Ce type de crédit se substitue au crédit transférable si cette modalité n'est pas possible. Il sera alors émis, à la demande de l'exportateur, un second crédit documentaire, en faveur de son fournisseur. Cette spécificité s'applique aux revendeurs qui sous-traitent leur production qui sera ensuite adossé au premier crédit émis.

Quelle qu'en soit la forme convenue, le crédit documentaire peut se réaliser soit par paiement à vue ou différé et sur présentation des documents reconnus conformes, soit par négociation au moyen de création d'un effet de commerce auprès d'une ou plusieurs banques ou soit par acceptation de l'effet de commerce tiré sur la partie requise au crédit documentaire par la banque notificatrice ou par la banque émettrice.

Les crédits documentaires sont assujettis à un ensemble de règles ou des termes commerciaux, dont la réglementation est édictée et publiée par la CCI : les Incoterms (International Commercial Terms). Ces termes définissent les droits, les responsabilités et les obligations des parties dans le cadre de contrats de commerce internationaux, notamment en regard du type de transport, du chargement, des assurances, de la livraison, du transfert des risques, des documents (ou données informatiques équivalentes) dus par le vendeur à l'acheteur.

2.2.3- Rémunération du crédit documentaire

Le crédit documentaire n'est, cependant, pas sans générer des coûts liés à son ouverture aussi bien qu'à sa réalisation. En effet, en prêtant son service à l'acheteur, la banque perçoit différentes commissions allant de l'ouverture jusqu'au règlement.

Ces commissions, prévues par la convention qui en fixe les taux, sont des charges pour l'acheteur et auxquelles s'ajoutent les frais liés à la gestion du crédit documentaire le rendant relativement onéreux et qu'il convient d'utiliser à bon escient.

Les frais d'ouverture du crédit, la commission d'examen des documents, la commission d'avis pour la notification de crédit, la commission de confirmation de crédit, la commission d'engagement, la commission de modification de crédit et les commissions de paiement sont les plus souvent perçues par la banque.

L'usage veut que l'acheteur prenne en charge les frais de la commission de la banque émettrice de son pays. Le vendeur quant à lui, prend en charge les frais de la commission de la banque notificatrice ou confirmatrice. Cependant, on peut imaginer que les parties prennent un autre arrangement au travers d'une clause dans le contrat de base où l'acheteur prend tout en charge par exemple.

Les frais d'intervention et intérêts divers dus à l'organisme bancaire accrédité font l'objet d'une imputation spécifique créée particulièrement à cet effet, et font l'objet d'un engagement du montant total qui leur est

alloué au début de l'année. Ils se rapportent à l'ensemble des marchés, des contrats ou des conventions passés avec des Etats ou des prestataires étrangers.

Quant aux sommes dues à la banque accréditée au titre de la rémunération des découverts, elles seront payées en même temps que le remboursement du principal de la réalisation de l'accréditif, le cas échéant.

Le taux d'intérêt applicable auxdits découverts est le taux moyen pondéré des intérêts servis sur les bons du trésor à 26 semaines émis par voie d'adjudication au cours du semestre précédent et majoré de 50 points de base. Cependant, il sera porté au taux moyen pondéré des intérêts servis sur les bons du trésor à 52 semaines émis par voie d'adjudication majoré de 50 points de base, lorsque le délai de règlement du principal de la réalisation dépasse 180 jours à compter de la date de l'avis de crédit de la banque notificatrice.

2.3- Mécanisme de fonctionnement du crédit documentaire

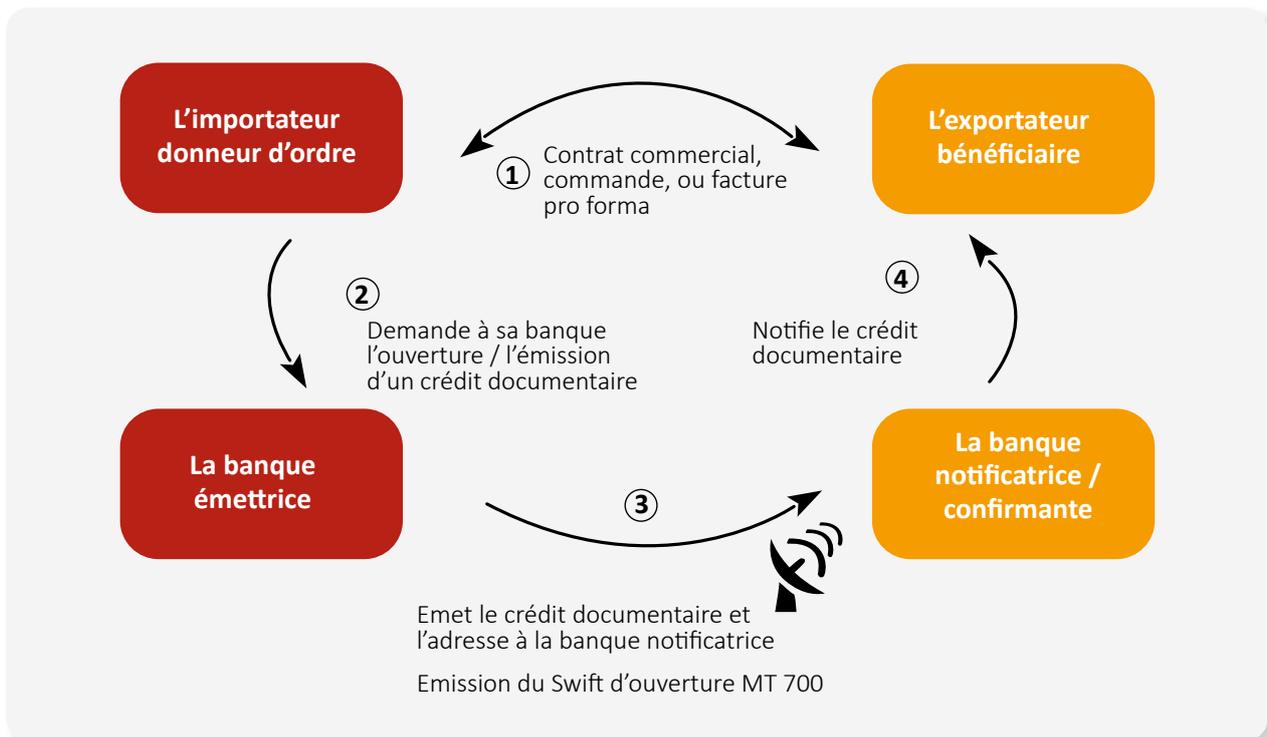
Le processus de mise en place du crédit documentaire se déroule en deux étapes essentielles: l'ouverture ou la création du crédit, puis sa réalisation.



- L'ouverture de crédit documentaire:

Les étapes requises pour l'ouverture et la notification d'un crédit documentaire sont visibles sur le schéma ci-dessous :

PHASE 1 : L'OUVERTURE / L'EMISSION DU CREDIT DOCUMENTAIRE



L'étape cruciale de l'accréditif bancaire est la conclusion d'un contrat commercial entre les deux parties. Elles conviennent des termes de la transaction et définissent d'un commun accord le crédit documentaire comme étant la voie de paiement de leur transaction.

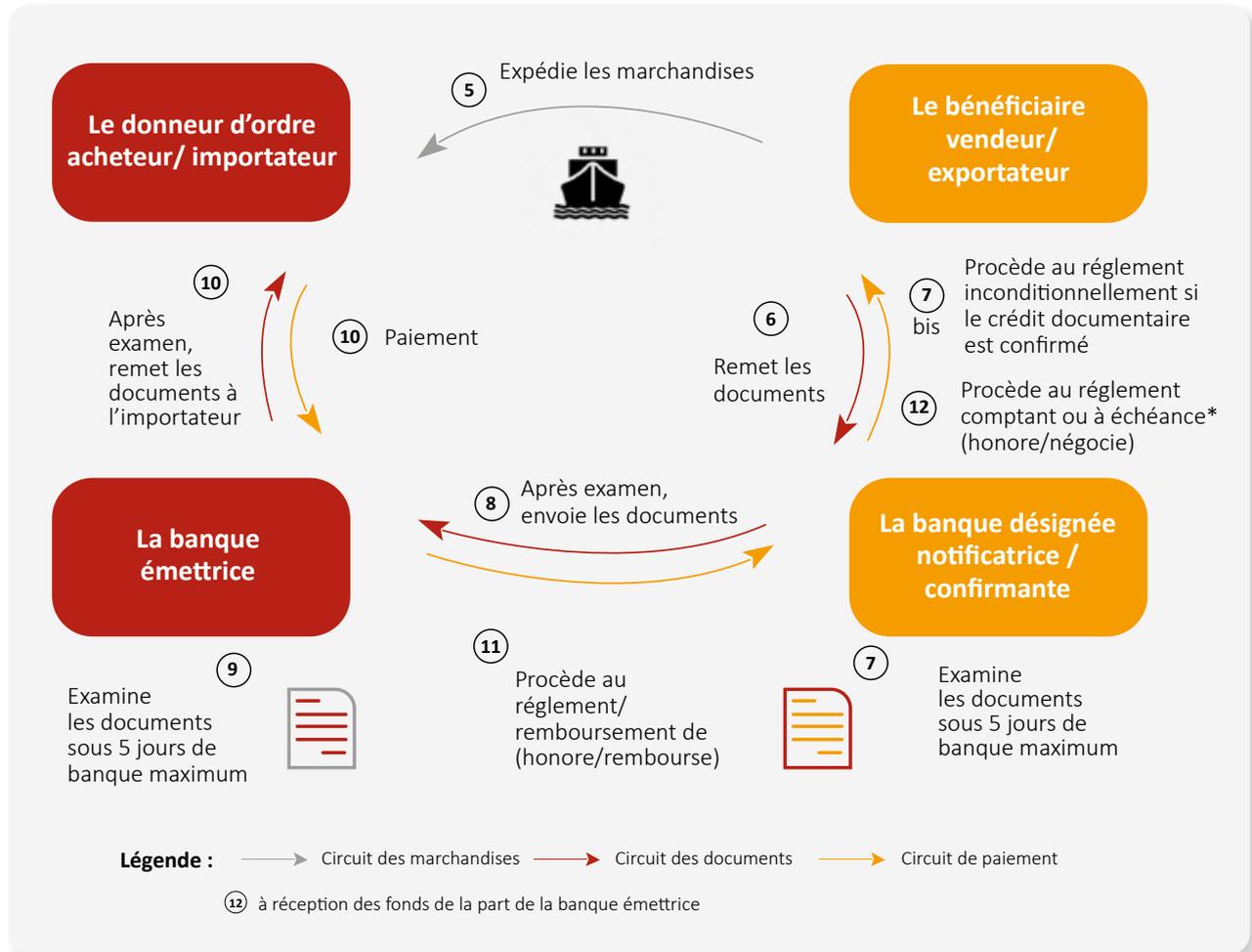
Ensuite, celui qui passe la commande fait cas de son désir d'ouverture d'une lettre de crédit auprès de sa banque conformément aux

termes de la convention signée entre eux. Dans un respect scrupuleux des décisions de ladite convention, la banque désignée s'assure du contrôle des termes de faisabilité et de la capacité financière de son client et ouvre le crédit documentaire auprès de sa banque correspondante dans le pays du vendeur. La banque correspondante notifie l'ouverture du crédit documentaire au vendeur en y ajoutant, le cas échéant, sa confirmation.

Les ordres d'ouverture des accréditifs bancaires doivent, avant leur remise à l'organisme bancaire accrédité, être contresignés par le comptable public assignataire concerné au plus tard 24 heures après la date de leur réception et approuvés par l'autorité compétente.

- La réalisation du crédit documentaire:

PHASE 2 : LA REALISATION DU CREDIT DOCUMENTAIRE



La réalisation est l'acte par lequel la banque réalise ses engagements envers le bénéficiaire. Cette réalisation se fait auprès de la banque émettrice. « *Le crédit documentaire subordonne l'exécution de l'obligation de paiement assumée par les banques vis-à-vis du bénéficiaire à la remise des documents prescrits et sous réserve que toutes les autres conditions stipulées soient respectées par le bénéficiaire* »⁽¹¹⁾.

L'exportateur expédie les marchandises et présente les différents documents demandés dans le crédit documentaire à sa

banque. Celle-ci examine la conformité des documents remis par le fournisseur et les envoie ensuite à la banque du client, qui effectue le paiement si les documents présentés sont conformes aux conditions du crédit documentaire. A défaut de conformité desdits documents, elle en informe la banque notificatrice et ne procédera au règlement qu'après accord de l'importateur pour la levée des réserves.

Les documents nécessaires à la réalisation du crédit documentaire, appelés chaîne

documentaire, sont collectés tout au long du processus commercial sous la forme d'une liasse documentaire, allant de l'offre jusqu'au paiement effectif. Ils ont pour objet de prouver la bonne exécution de l'opération commerciale et de répondre aux exigences réglementaires.

La liasse documentaire est constituée des documents relatifs à la relation commerciale (facture pro forma, facture commerciale, bon de commande, certificat d'inspection ou de conformité des marchandises, code IBAN), des documents relatifs à la logistique

¹¹André BOUDINOT, « Pratique du crédit documentaire », Sirey, Paris 1979, p : 127-126

liste de colisage, documents de transport et le connaissance maritime ou lettre de transport aérien, certificat d'assurance et des documents liés à la réglementation douanière (déclaration douanière, certificats d'origine et de circulation, certificats d'analyse).

Le dénouement de cette étape se matérialise par l'émission d'ordonnances de paiement par l'acheteur concerné au bénéfice de son fournisseur. Les ordonnances de paiements établies par l'ordonnateur pour le remboursement des accreditifs bancaires sont libellées au nom de l'organisme bancaire par l'intermédiaire duquel ils auront été ouverts. Elles doivent être appuyées de toutes les pièces justificatives nécessaires au contrôle de la validité de la créance prévu par la réglementation en vigueur.

III- Portée du crédit documentaire

La portée du crédit documentaire est appréhendée en termes d'avantages et d'inconvénients que présente cet instrument de financement tant pour le vendeur que pour l'acheteur.

3.1- Les avantages du crédit documentaire

En s'appliquant dans la quasi-totalité des transactions internationales, le crédit documentaire offre la garantie de paiement au vendeur dès échéance. Au même moment, il offre au client la possibilité de s'assurer de la conformité et de la réception de sa commande avant tout remboursement.

Le crédit documentaire reste, de ce fait, une opération d'acquittement rapide et

sécurisée et un excellent moyen de paiement efficace et, surtout, reconnu dans le monde entier.

Ce procédé représente, donc, à la fois un instrument pour couvrir certains risques pour le vendeur et une méthode de financement intéressante pour l'acheteur.

Il permet d'éviter des conflits d'intérêts entre l'acheteur, qui souhaite effectuer un contrôle de la qualité de la marchandise ou de la prestation avant de payer et le vendeur, qui souhaite obtenir une garantie pour le paiement de sa livraison ou de sa prestation.

C'est enfin un moyen de paiement qui permet de se prémunir contre les incertitudes liées aux opérations commerciales à l'international. A la clé, une meilleure visibilité et un contrôle accru des coûts de ce moyen de paiement qui, depuis plus d'un siècle, participe au développement des échanges internationaux dans un cadre sécurisé.

3.2- Les inconvénients du crédit documentaire

Avantageux sous de multiples aspects, le crédit documentaire présente néanmoins quelques inconvénients, à commencer par sa procédure qui s'avère fastidieuse. En effet, l'opération de crédit documentaire se fait avec un attachement excessif aux formalités et s'étend sur plusieurs points qu'il convient de ne pas minimiser dans les affaires commerciales courantes.

Certes, la procédure de mise en place et de réalisation du crédit documentaire peut s'avérer très rigoureuse et compliquée à cause des exigences administratives et légales qu'il impose pour

respecter scrupuleusement les termes du contrat.

Par ailleurs, le crédit documentaire n'est qu'un engagement à payer sur présentation des documents. Il ne constitue en rien un engagement sur la conformité de la marchandise, car la banque ne considère que les documents (sauf si une fraude peut être démontrée).

En outre, le crédit documentaire n'est pas exempt de risques pour les parties au contrat. L'exportateur et le vendeur dans leurs relations commerciales, se heurtent à divers risques qui résultent du non-respect des clauses du contrat commercial, de l'interruption du marché, ou du désaccord ou rupture des relations économiques, des catastrophes naturelles, des guerres etc.

Enfin, et compte tenu de son efficacité et de ses risques professionnels, sa réalisation est coûteuse, comparée aux autres formes de paiement (un taux de 1% à 3%).

Conclusion

Le commerce international n'a cessé de se développer depuis la fin de la première guerre mondiale et sa forme a évolué ; les nouvelles technologies contribuant au rapprochement virtuel des acheteurs et des vendeurs. Il n'en demeure pas moins, que leurs préoccupations en matière de protection et de garantie de sécurité n'ont pas changé.

C'est pour répondre à ce besoin de sécurité éprouvé par des négociants que le crédit documentaire est né dans l'incertitude du commerce



international. Il apporte la sécurité de la garantie d'une institution bancaire, dans un contexte où les agents, leurs pratiques et leur solvabilité sont des facteurs de risque difficiles à appréhender par chaque acteur hors du pays.

Au milieu de ce paysage en constante évolution, le crédit documentaire émis, notifié et

négocié par les banques, conserve son rôle de garant de la bonne fin et du règlement des contrats commerciaux entre exportateurs et importateurs. Il bénéficie d'un cadre juridique solide et d'une jurisprudence abondante.

L'optimisation des processus achats, le respect des délais et de la qualité des produits conduisent

les importateurs à privilégier cet instrument de paiement.

La souplesse du procédé réside dans les diverses formes qu'il peut revêtir ainsi que les divers modes de sa réalisation, le tout adapté à la nature des transactions qu'il est appelé à couvrir.

-Bibliographie :

- André BOUDINOT, « Pratique du crédit documentaire », Sirey, Paris 1979.
- Benoît FERON, André DUMONT : Le crédit documentaire, Collectif. Cahiers AEDBF/EVBFR-Belgique 2010.
- Grégoire CURIEN, « Le crédit documentaire », Dunod, Paris 1986.
- Gwénael BRULE, Jérôme HOUIZOT, Fabrice COUTURIER et Frédérique NAIDET (Laboratoire de recherches financières de Rennes Cerefia), « Les sécurités des paiements à l'international »
- Jean Pierre MATTOUT, « Droit bancaire international », Banque édition, Paris 1996.
- Crédit Suisse, Crédits documentaires, Encaissements documentaires, 10e édition, 2008.
- Georges CURIEN, le crédit documentaire, édition Dunod 1986 .
- G.LEGRAND et H.MARTINI, « Management des opérations du commerce international », Dunod, Paris 1999.
- H. MARTINI, D. DEPREE, J. Klein COMEDE : Crédits documentaires, Lettres de crédit standby, Cautions et garanties, Revue Banque, 2e édition septembre 2010.
- Léopold SEA : « La gestion des risques internationaux dans les opérations du crédit par signature ; quelles garanties pour la sécurité des opérations de crédit du commerce extérieur », Thèmes des mémoires, janvier 2011.
- M. Vasseur, « Droit et économie bancaires. Les opérations de banques », 4ème éd., Les cours de droit, Paris, 1987-1988.
- Tahar DAOUDI, « Techniques de commerce international », Didier Pierre MONOD, « Techniques de commerce international ».
- Thierry BONNEAU Droit bancaire, coll. Domat 2003.
- Yves SIMON, Delphine LAUTIER, Christophe MOREL : Finance internationale, septembre 2009.
- Décret royal n° 330-66 du 10 moharrem 1387 (21 avril 1967) portant règlement général de comptabilité publique.
- Loi n°15-95 formant code de commerce promulguée par le dahir n°1-96-83 du 1er août 1996, version consolidée en 2019.
- Publication n° 600 de la CCI concernant les règles et usances uniformes relatives aux crédits documentaires.



Khaddouj ZEDDAOUI,
*Cheffe du service de la gestion de la
dette publique*

Les comptes « fonds de roulement » relatifs aux avances sur emprunts extérieurs : quelles règles de fonctionnement ?

Introduction

Dans le cadre du financement du déficit budgétaire, les dispositions législatives autorisent le gouvernement, à recourir à des emprunts extérieurs, à des émissions d'emprunts intérieurs et à tout autre instrument financier pour couvrir l'ensemble des charges du Trésor.

A cet effet, le ministre des finances en tant qu'ordonnateur chargé de la gestion de la dette peut mobiliser des ressources financières d'appui au budget de l'Etat, dans le cadre de la coopération financière internationale, auprès des organismes internationaux, régionaux et des Etats étrangers. Ces ressources sont destinées principalement à concourir avec celles de l'Etat au financement de programmes de réformes et de projets de développement.

Ces instruments financiers d'appui au budget de l'Etat visent notamment, à soutenir la mise en œuvre des réformes engagées dans les domaines de l'Etat de droit, du renforcement des institutions démocratiques et des réformes de l'administration publique.

Ils visent également à renforcer le cadre économique et social à travers la contribution à l'amélioration de la gestion des finances publiques et de la compétitivité au niveau sectoriel (notamment le secteur financier, industriel, agricole, l'éducation et la formation professionnelle, l'énergie, le rural, le social et le développement humain).

Ces financements budgétaires qui ont un caractère multiforme, peuvent consister notamment en des dons, des prêts concessionnels, des prêts et de l'assistance technique. Les négociations et la gestion de ces financements sont axées sur d'une part, la mobilisation privilégiée des dons et des financements concessionnels et d'autre part, sur la répartition des financements extérieurs entre les secteurs prioritaires du programme gouvernemental, tout en tenant compte des aspects qualitatifs liés auxdits financements (assistance technique, expertise et accompagnement).

La diversité des partenaires, des instruments de financement, des conditions d'octroi, des programmes et des projets objet du financement contribue à la complexité de la négociation et de la gestion de ces mobilisations dans un cadre d'optimisation de ces ressources et de leur affectation.

Il est à signaler également, que les modalités de financement et de décaissement varient d'un instrument à l'autre et d'un bailleur de fonds à l'autre. D'où la nécessité de règles de gestion et de règles comptables spécifiques de nature à permettre une plus grande homogénéisation et une simplification des traitements pour plus d'efficacité, de visibilité et pour également une meilleure évaluation des résultats, gage d'optimisation dans la mobilisation et l'utilisation de ces financements.

Dans ce cadre, des procédures et des règles comptables spécifiques sont prévues pour les différentes modalités de décaissement liées aux instruments en question. Ainsi, pour les décaissements par avances, des comptes « fonds de roulement » sont ouverts aussi bien pour les dons que pour les emprunts extérieurs, et ce, afin de répondre aux besoins des deux parties en termes de suivi, d'affectation et de traçabilité des opérations.

Dans un souci de donner plus d'éclairage sur ces règles de traitement spécifiques aux instruments financiers précités, la présente contribution mettra l'accent sur les règles de gestion et les règles comptables spécifiques aux comptes « fonds de roulement » relatifs aux décaissements par avances sur emprunts extérieurs. Pour ce faire, la première partie traitera de manière générale les modalités de décaissement des financements extérieurs et la seconde partie sera consacrée au fonctionnement des comptes « fonds de roulements » dédiés aux décaissements par avances.

I- Les financements budgétaires : des ressources financières pour le budget de l'Etat et différentes méthodes de décaissement

Les financements budgétaires sont accordés dans le cadre de négociations et d'accords avec les partenaires multilatéraux et bilatéraux. Ces accords

déterminent notamment, l'instrument utilisé, les conditions financières, les engagements et les droits de chaque partie, la description du projet, les conditions d'utilisation des fonds et les modalités de décaissement.

Ces financements restent également soumis aux « conditions ou directives générales » de l'organisme prêteur, lesquelles constituent une partie intégrante des accords en question sauf disposition contraire au niveau de ces derniers.

1- Budgétisation des ressources mobilisées

Les ressources mobilisées auprès des partenaires étrangers, en mode de tranche unique, ou déclinées sous forme de programmation financière pluriannuelle, à travers les différents instruments financiers, sont destinées au financement de programmes ou de projets publics dans le cadre du budget de l'Etat.

La budgétisation du produit issu de ces financements consiste en l'ouverture de crédits budgétaires d'égal montant au niveau du budget général, des comptes spéciaux du Trésor ou des SEGMA au titre du programme ou du projet objet de l'accord de financement.

Ces crédits ouverts, au profit des ministères impliqués dans la réalisation du projet, supportent les dépenses publiques éligibles au financement en question.

Cependant, pour éviter l'impact négatif de la lourdeur des procédures d'exécution, de visa et de paiement des dépenses publiques sur l'exécution des dépenses éligibles auxdits financements et, partant, sur le rythme de réalisation des tirages

y afférents, des procédures spécifiques ont été introduites.

Ainsi, à titre d'exemple, les modes de décaissement prévus à cet égard, pourraient être utilisés comme instrument d'allègement des procédures. La procédure du paiement direct fait également partie desdits modes de décaissement. Dans ce cas de figure, l'organisme règle directement aux entreprises bénéficiaires les créances nées des marchés éligibles au financement dont elles sont attributaires.

2- Des règles de gestion et des règles comptables spécifiques

Les emprunts contractés pour le financement des réformes et des projets programmés dans le cadre du budget de l'Etat, font l'objet de décaissements effectués par les bailleurs de fonds au profit du Trésor et peuvent porter sur diverses méthodes de décaissement.

Les modalités de décaissement applicables sont négociées entre les deux parties afin de répondre aux besoins spécifiques du projet objet du financement et aux besoins de trésorerie de la partie bénéficiaire. Il s'agit notamment, des décaissements par remboursement, par paiement direct ou par avances.

2-1- Le remboursement

Il s'agit de verser à l'emprunteur les montants des dépenses éligibles au financement que ce dernier a réglés sur ses propres ressources, et ce, conformément à l'Accord de financement.

En fait, l'Etat procède à l'ouverture de crédits budgétaires d'un égal montant pour supporter les dépenses éligibles au financement

et procède à l'exécution et au paiement des dépenses en question.

Ensuite, le créancier, sur la base des documents justificatifs du paiement produits par l'Etat, procède au remboursement des sommes payées par virement au compte courant du Trésor ouvert auprès de la Banque centrale.

Le montant versé par le bailleur de fonds est imputé au compte de la dette et au budget général en tant que recettes d'emprunts extérieurs.

2-2- Le paiement direct

C'est le paiement effectué par le bailleur de fonds directement au fournisseur ou prestataire de service, suite à une demande de l'emprunteur appuyée des documents justificatifs des dépenses objet de l'accord de financement.

Afin d'assurer la traçabilité comptable de cette opération et son imputation sur les crédits budgétaires ouverts pour l'exécution des dépenses éligibles au financement, l'ordonnateur de la dépense prépare un dossier de paiement d'égal montant et le transmet au comptable assignataire pour opération d'ordre.

Cette opération d'ordre consiste en un virement au profit du compte de la dette et une imputation au budget général à la rubrique relative aux recettes d'emprunts extérieurs.

2-3- L'avance

Dans ce cas de figure, l'emprunteur bénéficie d'avances de fonds sur un emprunt et procède à leur consignation dans un compte d'avances ouvert à cet effet. Ces avances servent à financer, au

fur et à mesure, les dépenses éligibles exécutées et pour lesquelles des pièces justificatives seront présentées au bailleur de fonds à une date ultérieure.

Ces comptes d'avances ou fonds de roulement sont ouverts au niveau de la Trésorerie Générale du Royaume et sont soumis à certaines règles de gestion et à des règles comptables spécifiques répondant aux besoins aussi bien de l'emprunteur que de ceux des différents bailleurs de fonds.

Les conditions de décaissement sont en général basées sur la production par l'emprunteur, au profit du bailleur de fonds, de documents justificatifs des dépenses exécutées et de l'état d'avancement des programmes ou des projets en question. Si ces conditions en question ne sont pas satisfaites, cela engendre bien évidemment des retards dans les décaissements.

Il va sans dire, qu'un système performant de suivi et d'évaluation des résultats est nécessaire pour bénéficier des décaissements dans les meilleurs délais et, partant, assurer la réalisation des projets conformément aux objectifs prédéfinis. Ce système devra permettre de produire les informations nécessaires à la prise de décisions, tout en assurant une optimisation et une meilleure affectation des financements futurs.

II- Comptes « fonds de roulement » relatifs aux avances sur emprunts : des règles de gestion et des règles comptables spécifiques

Sous la modalité de décaissement par avances, les emprunts contractés par l'Etat auprès des Etats ou organismes de financement extérieurs et

accordés aux divers départements ministériels pour le financement de programmes ou de projets publics, nécessitent l'ouverture de comptes d'avances dans la catégorie « Comptes fonds de roulement concernant les projets financés au moyen d'emprunts extérieurs ».

1- Finalité des comptes « fonds de roulement »

La méthode des comptes « fonds de roulement » consiste en l'octroi par le créancier d'avances à l'emprunteur pour lui permettre de financer les dépenses relatives aux projets objet des accords d'emprunts.

La finalité de cette modalité de décaissement est de mettre à la disposition de l'emprunteur de la trésorerie pour lui garantir une disponibilité de ressources nécessaires à la couverture des dépenses.

En outre, la mise en place d'une telle procédure permet aux bailleurs de fonds de disposer d'informations détaillées et régulières sur l'emploi des fonds versés.

2- Intervenants en matière de gestion des comptes « fonds de roulement »

L'utilisation des comptes « fonds de roulement » concernant les projets financés au moyen d'emprunts extérieurs est régie par la Note circulaire du ministre des finances N°1 du 29 juin 1990 telle que complétée par la note N° 12303.E du 14 décembre 1998.

Le compte intitulé « compte de consignment des avances accordées par différents organismes étrangers au titre de projets publics financés par des emprunts extérieurs » a

été ouvert dans la nomenclature des comptes de la comptabilité générale de l'Etat le 03 septembre 1990 sur la base de la note circulaire du ministre des Finances sus référencée.

Il retrace les avances versées par les bailleurs de fonds étrangers dans le cadre de projets financés par des emprunts extérieurs et permet le suivi des emplois de ces avances.

Le compte est subdivisé en autant de sections que d'organismes de financement et chaque section est subdivisée en autant de sous comptes que de projets financés par l'organisme en question.

L'ordonnateur de ce compte est le ministre des finances (Direction du Budget) et le comptable assignataire est le Directeur des Finances publiques relevant de la Trésorerie Générale du Royaume.

2.1- Le Ministère des Finances (La Direction du Budget)

En tant qu'ordonnateur du compte, la direction du budget est chargée de mobiliser et de négocier des emprunts auprès des organismes et Etats étrangers pour le financement de programmes ou projets publics inscrits au budget de l'Etat. Elle assure également pour les emprunts concernés par la méthode de décaissement par avance :

- l'ouverture des comptes « fonds de roulement » auprès de la Trésorerie générale du royaume ;
- le contrôle des conditions d'éligibilité de la dépense au financement extérieur ;
- l'instruction des dossiers d'appels de fonds auprès des organismes de financement pour l'alimentation et la réalimentation des comptes ;



- la clôture des comptes « fonds de roulement », une fois que l'objet du compte est satisfait.

2.2- La Trésorerie Générale du Royaume (la Direction des Finances Publiques)

En tant que comptable assignataire du compte, le Directeur des Finances Publiques assure le contrôle des conditions d'éligibilité de la dépense au financement extérieur ainsi que :

-l'ouverture des comptes fonds de roulement dans les registres comptables ;

-le suivi et la comptabilisation des opérations d'alimentation et de réalimentation des comptes ;

-la production des documents de suivi des comptes : les avis d'opérations de débit et de crédit, les relevés des comptes en question.

3- Ouverture des comptes « fonds de roulement »

Les comptes « fonds de roulement » sont ouverts pour les projets publics financés au moyen d'emprunts extérieurs. Le contrat de financement y afférent signé entre l'Etat marocain et l'organisme de financement prédispose l'ouverture, auprès de la Trésorerie Générale du Royaume, d'un compte d'avances sous l'intitulé du projet pour recevoir, exclusivement, les avances versées par le créancier et destinées à financer les dépenses éligibles du projet en question.

Le compte est ouvert dans les livres de la Trésorerie Générale du Royaume sur la base d'une demande de la Direction du Budget à laquelle est jointe la convention de financement.

Ces comptes « fonds de roulement » qui permettent la consignation desdites avances retracent au crédit, les avances accordées par l'organisme de financement et au débit, les paiements des dépenses éligibles. Le solde du compte représente le reliquat des avances non encore employé.

Le compte « fonds de roulement » doit répondre à certaines règles de gestion. Il reçoit exclusivement les ressources du prêt afférent au projet. Il ne peut être utilisé aux fins de nantissement et aucune facilité de découvert ne peut être autorisée.

4- Alimentation des comptes « fonds de roulement »

Le compte « fonds de roulement » est alimenté sur la base d'une demande adressée par la Direction du Budget au créancier, dans la limite du plafond d'avances prévu par l'accord de financement.

Le montant de l'avance versé au compte courant du Trésor ouvert à Bank Al-Maghrib est imputé au crédit du compte « fonds de roulement » approprié. Une fois l'avance est consommée à hauteur du taux convenu dans l'accord, le bénéficiaire peut demander une réalimentation du compte.

Les demandes de réalimentation en fonds sont transmises par le bénéficiaire au bailleur de fonds, appuyées des documents justificatifs prévus dans l'accord de financement, d'un relevé du compte et des avis d'opérations.

Après acceptation du dossier de réalimentation, le créancier procède à l'approvisionnement du compte d'avance, conformément aux délais convenus, et informe le bénéficiaire par un avis de

versement précisant le montant en devises viré.

L'emprunteur veille à rendre compte de l'utilisation des avances versées avant la date limite des décaissements prévue dans l'accord. Après cette date, l'emprunteur doit procéder à la restitution, au profit du bailleur de fonds, du reliquat de l'avance non justifié et restant consigné dans le compte d'avance.

5- Emploi des avances consignées dans les comptes fonds de roulement

Les avances consignées au niveau du compte doivent servir exclusivement à la couverture des dépenses éligibles, et ce, conformément aux clauses de l'accord de financement et aux conditions générales régissant les prêts de l'organisme concerné.

L'imputation des dépenses éligibles au niveau du compte « fonds de roulement » se fait sur la base d'une demande émise par la Direction du Budget, accompagnée d'états récapitulatifs des dépenses. Elle peut se faire également sur la base des copies des pièces justificatives transmises par les comptables du réseau ayant exécuté et payé la dépense éligible.

Les écritures comptables générées suite à cette imputation consistent à débiter le compte « fonds de roulement » et à créditer le compte de la dette du montant des dépenses éligibles payées. La comptabilité budgétaire se traduit par la réalisation d'une recette au titre de la rubrique budgétaire afférente au produit des emprunts extérieurs.

A l'issue de ces opérations, le créancier est informé par les avis d'opération, le relevé du compte et, éventuellement, les pièces justificatives convenues.

6- Audit financier des comptes « fonds de roulement »

Les comptes d'avance sont audités par l'Inspection Générale des Finances (IGF). Les états financiers annuels des projets font l'objet d'audits annuels effectués par l'IGF conformément aux termes des contrats de financement.

Les rapports d'audit élaborés, et éventuellement le rapport sur le contrôle interne, sont transmis au bailleur de fonds dans les délais convenus après la clôture de l'exercice auquel les états se rapportent.

Il convient de relever à ce titre, que la procédure des comptes d'avances, consacrée par une note circulaire qui date de 1990 puis révisée en 1998, nécessite une mise à jour pour rendre ce mécanisme en phase avec les évolutions qu'a connues le domaine des finances publiques.

Ceci permettra d'explorer les pistes d'amélioration suite à la mise en place de la nouvelle loi organique, du nouveau plan comptable de l'Etat et de tirer profit du système d'information dédié à la gestion intégrée de la dépense (GID), et ce, pour assurer un meilleur suivi, une plus grande maîtrise des délais de décaissement et une meilleure évaluation des résultats.

Conclusion

Au-delà des mécanismes opérationnels et des modalités de choix des instruments financiers et de leur

mode de décaissement, le caractère multiforme de la coopération financière internationale et la diversité des programmes et des secteurs d'intervention exigent un redoublement d'effort pour l'optimisation des ressources mobilisées à travers ces instruments.

Cette optimisation de l'allocation des ressources mobilisées via ces instruments financiers ne peut être atteinte sans une approche unifiée de gestion des projets publics garantissant une cohérence entre les politiques sectorielles déclinées en programmes et les capacités financières de l'Etat.

A ce titre, il est à signaler l'importance d'une gestion globale des finances publiques favorisant la performance de la dépense publique, une allocation efficace des ressources budgétaires aussi bien internes qu'externes.

L'optimisation de l'utilisation de ces concours extérieurs en particulier et des ressources publiques de manière générale, exige également la mise en place d'un dispositif de suivi et d'évaluation des résultats et des impacts sur le développement économique et social. L'objectif étant de permettre, entre autres, de contribuer au renforcement de la résilience de l'économie tout en assurant aussi bien la viabilité des finances publiques que la maîtrise de l'endettement.

La performance d'un tel dispositif de suivi et d'évaluation, faut-il le rappeler, est tributaire de l'existence d'un système d'information financière performant et fiable, à même de générer une information de qualité et dans les délais opportuns. Il est ainsi primordial d'explorer les pistes d'optimisation des différents systèmes d'information mis en place dans le sens d'une revalorisation de l'information disponible.



Les fonds de concours : fonctionnement particulier pour une procédure spéciale



Mostafa EL HAJJAMI,
Chef du service des relations avec les
collectivités territoriales

Introduction

Le budget de l'Etat constitue la pierre angulaire de la vie financière d'un Etat, car il permet de financer ses interventions dans les différents domaines et secteurs d'activité. Il reflète l'équilibre de force entre le pouvoir législatif et le pouvoir exécutif (1).

Le budget de l'Etat obéit à de grands principes budgétaires qui permettent de renforcer les contrôles du pouvoir législatif sur les activités budgétaires du pouvoir exécutif. Traditionnellement au nombre de quatre (annualité, unité, universalité et spécialité), la loi organique relative aux lois de finances de la France (LOLF) adoptée en 2001 a adjoint un cinquième principe budgétaire : la sincérité (2).

Ces principes de nature universelle adoptés par tous les budgets publics ont pour vocation de faciliter le contrôle parlementaire sur le gouvernement, disposant d'une réelle prédominance en matière de finances publiques, du fait majoritaire.

Les principes de l'unité et de l'universalité ne sont pas si faciles à distinguer, du fait que ces deux principes confirment que l'ensemble des recettes et des dépenses de l'Etat doivent figurer dans un même Budget.

En revanche, l'universalité signifie que les ressources et les charges soient comptabilisées chacune de son côté de façon à ce qu'il n'y ait pas de compensation entre les recettes et les dépenses (3).

L'universalité ayant fait l'objet d'une contestation ancienne, vise à séparer les dépenses et les recettes. En France, la séparation des pouvoirs décidée par les révolutionnaires avait pour conséquence d'attribuer au parlement le pouvoir de fixer les recettes alors que le gouvernement se contentait de répartir les dépenses, d'où une différence de statut juridique entre les recettes et les dépenses (4).

La règle de l'universalité implique deux exigences distinctes, bien que voisines l'une de l'autre (5).

- Le principe de la non-compensation : « règle du produit brut ».

Le principe de la non-affectation : pas de spécialisation d'une recette donnée dans la couverture de telle ou telle dépense (6).

Le législateur organique marocain a adopté depuis l'année 1963, date de la première loi organique des Finances, le principe de l'universalité dans l'article 19. Cette disposition a été reprise dans la loi organique des finances de l'année 1970 et les lois organiques des finances qui ont suivi.

Le principe de l'universalité est défini par l'article 8 de la loi organique de finances du 18 juin 2015 qui stipule que : « Il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction entre les recettes et les dépenses ; l'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses ».

Toutes les recettes et toutes les dépenses sont imputées au budget général ».

A la différence des lois organiques des finances des années 1963 et 1970, celles de 1998 et 2015 ont ajouté que :

« (...) Toutefois, certaines recettes peuvent être affectées à certaines dépenses dans le cadre des budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome, des comptes spéciaux du Trésor ou de procédures comptables particulières telles que prévues aux articles 34 et 35(...)».

Les fonds de concours constituent l'une des composantes des ressources du budget de l'Etat.

Par dérogation au principe de l'universalité, l'affectation de recettes non fiscales à certaines dépenses du budget général de l'Etat est autorisée par l'article 34 de la loi organique de finances de 2015. Il est permis d'affecter des recettes à des dépenses, cette affectation est faite dans le cadre de :

- Services de l'Etat gérés de manière autonome (SEGMA) ;
- Comptes spéciaux du trésor (CST) ;
- Procédures comptables particulières telles que prévues aux articles 34 et 35, notamment les fonds de concours, le produit des dons et legs et les rétablissements de crédits.

Les fonds de concours, ainsi que le produit des dons et legs et les rétablissements de crédit constituent des procédures comptables particulières.

En France, les fonds de concours sont prévus par les lois de finances, Il s'agit d'un concept de finances publiques et du droit des finances publiques.

La LOLF de 2001 prévoit les fonds de concours à son article 17. Les versements de la France aux budgets de l'Union européenne ou aux collectivités territoriales en font partie. (7)

Il existe trois procédures comptables particulières : les fonds de concours, la procédure d'attribution de produit et la procédure de rétablissement de crédits.

Cette thématique consacrée aux procédures comptables particulières telles que prévues à l'article 34 de la loi organique des finances se focalisera sur les fonds de concours comme procédure d'exception. Elle sera traitée en deux parties, la première abordera la définition et le caractère général de la procédure tandis que la seconde partie sera consacrée au fonctionnement de la procédure aussi bien au Maroc qu'en France.

I- Aperçu sur les Fonds de concours :

Le respect des règles d'exécution des recettes affectées dans le cadre des procédures comptables particulières repose sur les critères de qualité de la tenue de la comptabilité budgétaire notamment la réalité, la justification, l'information, l'exactitude, la totalité, la non-compensation, auxquels s'ajoute le principe de la sincérité des

prévisions et des réalisations.

Dans cet aperçu, le premier point portera sur la définition telle qu'elle ressort de la loi organique des finances ; un deuxième point se focalisera sur le caractère des fonds de concours ; dans un troisième point, seront abordées les règles à suivre au sujet des conditions et modalités d'annulation de certains crédits et report de crédit d'investissement du budget général et le quatrième point sera consacré au contrôle des marchés de l'Etat passés dans le cadre de programmes et projets bénéficiant de fonds de concours accordés sous forme de dons.

1- Notion de « fonds de concours »

La spécificité des fonds de concours est qu'ils dérogent au principe d'universalité budgétaire. Ce principe dispose que toutes les recettes de l'Etat servent à financer toutes les dépenses, autrement dit, il est impossible de retracer une dépense publique à partir de l'origine de la recette qui l'a permise (8).

Les fonds de concours ne datent pas d'aujourd'hui; l'article 13 de la loi française du 6 juin 1843 dont les termes ont été repris par l'article 52 du décret du 31 mai 1862 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique stipule que : « les fonds versés par des départements, des communes ou des particuliers pour concourir, avec ceux de l'Etat, à des dépenses d'intérêt public, sont portés en recette aux produits divers du budget, un crédit de pareille somme est ouvert par décret au Ministre compétent, additionnellement à ceux qui lui ont été accordés pour les mêmes travaux, et la portion desdits fonds qui n'a pas été employée

pendant le cours d'un exercice peut être réimputée, avec la même affectation, aux budgets des exercices subséquents, en vertu de décrets qui prononcent l'annulation des sommes restées sans emploi sur l'exercice expiré ». L'article 13 du décret n° 56-601 du 19 Juin 1956 y a adjoint les produits des legs et donations attribués à l'Etat ou à diverses administrations publiques (9).

Dans le chapitre III dédié aux affectations de recettes, l'article 16 de la LOLF Française de 2001 dispose que « Certaines recettes peuvent être directement affectées à certaines dépenses. Ces affectations prennent la forme de budgets annexes, de comptes spéciaux ou de procédures comptables particulières au sein du budget général, d'un budget annexe ou d'un compte spécial ».

Au Maroc, les fonds de concours constituent des fonds versés par des personnes morales autres que l'Etat ou physiques ayant pour objet la contribution avec ceux de l'Etat à des dépenses qualifiées d'intérêt public. Ils sont régis par la loi organique n°130-13 au niveau des procédures comptables particulières.

Les fonds de concours ont pris une ampleur certaine, surtout avec le recours à cette procédure dans le cadre de la coopération internationale et particulièrement pour les financements MEDA accordés par l'Union Européenne (10).

Les fonds de concours sous forme de dons reçus de la part des pays développés dans le cadre de l'Aide publique au développement (APD) constituent une forme nuancée de fonds de concours du fait que cette aide est composée de dons et prêts assortis de conditions préférentielles sur les



taux d'intérêt. Les dons « purs et durs » sont relativement rares, il s'agit généralement d'un prêt comprenant un « élément don », c'est-à-dire qu'il est contracté à des conditions meilleures que celles du marché.

Cela pousse certains économistes comme Najib Akesbi à soutenir l'idée que : « la ventilation des aides octroyées par l'Union européenne est « opaque », et sert essentiellement à matérialiser symboliquement le lien politique puissant qui existe avec le Royaume»(11).

L'article 34 de la LOF n°130-13 précise que les fonds de concours ne peuvent, en aucun cas, être alimentés par des recettes fiscales. Il détermine également les règles de traitement de ces fonds et de leur reliquat.

La procédure des fonds de concours s'applique aux seules sommes de nature non fiscale versées par les personnes morales autres que l'Etat ou physiques pour le financement de dépenses qui s'inscrivent dans le cadre de l'intérêt général.

2- Caractère de la procédure des fonds de concours

Considérés comme procédure d'exception, les fonds de concours contribuent à l'accroissement des crédits ouverts autorisés par la loi de finances pour permettre la réalisation de dépenses déterminées et elle constitue une affectation de recettes à des dépenses.

Cette procédure permet au département ministériel bénéficiaire de fonds de concours :

- le suivi des engagements pris par les collectivités, organismes et particuliers, et notamment

- des engagements à échéances périodiques ;

- l'appréciation de l'opportunité de l'aide procurée à ses services,
- la répartition des crédits ainsi disponibles (12).

L'examen de l'article 34 de la LOF marocaine permet de constater ce qui suit :

a- Les fonds de concours sont des fonds versés par des personnes morales autres que l'Etat ou par des personnes physiques

Les personnes morales de droit public sont des personnes juridiques disposant de prérogatives de puissance publique (expropriation, monopole sur certaines activités, réception des redevances...). Il s'agit outre de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics etc. (13).

Personnes physiques : une personne physique est un être humain vivant, homme ou femme, disposant d'une personnalité juridique, qui a donc des droits et des devoirs. Elle est identifiée par son prénom, son nom, l'adresse de son domicile où elle réside, et sa nationalité. Elle doit être majeure et ne pas être sous tutelle. La personne physique doit également avoir une capacité juridique, c'est-à-dire avoir des droits subjectifs et des obligations(14).

b- Ce sont des fonds destinés à des dépenses d'intérêt public

Ce sont des fonds versés par des personnes morales autres que l'Etat (collectivités territoriales et établissements publics, etc.) ou physiques pour concourir avec

ceux de l'Etat à des dépenses d'intérêt public.

La notion d'intérêt public ou d'intérêt commun, c'est en quelque sorte la somme algébrique des intérêts des individus et la politique (selon Hobbes). C'est l'art de concilier l'inconciliable, de gouverner les individus par leurs intérêts et de les faire contribuer au bien public selon une harmonie artificielle des intérêts (15).

c- Typologie des recettes affectées aux fonds de concours

Ce sont des fonds qui ne peuvent, en aucun cas, être alimentés par des recettes fiscales ; les impôts et taxes ne concernent pas ce mécanisme.

Les recettes non fiscales sont d'origines variées. Il n'existe pas de définition exhaustive des recettes non fiscales ; cependant, il est important de comprendre que les recettes non fiscales représentent toutes les recettes qui ne sont liées ni à un impôt ni à une taxe (16).

Au Maroc, les recettes non fiscales sont constituées des produits de monopole et participations, la privatisation et les produits du domaine et autres recettes (fonds de concours, des recettes en atténuation de dépenses de la dette, de la redevance gazoduc et des recettes diverses des différents ministères) (17).

d- L'objet de l'affectation des fonds de concours

L'objet de ces fonds de concours ainsi que les modalités de leur utilisation doivent être conformes à ce qui est convenu avec la partie versante ou le donateur.

Les contrats et/ou les conventions doivent arrêter les modalités de versement des fonds de concours au budget général de l'Etat par la personne morale ou la personne privée pour concourir avec l'Etat à des dépenses d'intérêt public (construction et aménagement des routes, construction et aménagement des hôpitaux, des jardins etc.).

Les conventions doivent indiquer l'objet du fonds de concours, son montant, les modalités de versement convenues entre les parties, le cas échéant, les engagements particuliers de chacune des parties, la durée des fonds de concours, les conditions et modalités de sa résiliation.

L'emploi des fonds doit être conforme à l'intention de la partie versante.

3- Crédit ouvert par voie de fonds de concours

L'article 63 de la loi organique de finances (LOF) marocaine a porté des modifications aux dispositions concernant les reports de crédit des dépenses d'investissement. Ces modifications se présentent comme suit :

- les crédits ouverts au budget général au titre d'une année budgétaire donnée ne peuvent être reportés sur l'année suivante ;
- les crédits de paiement ouverts au titre des dépenses d'investissement du budget général et les reliquats d'engagement, visés et non ordonnancés, sont reportés, sauf dispositions contraires prévues par la loi de finances, dans la limite d'un plafond de trente pour cent (30%) des crédits de paiement

ouverts au titre du budget d'investissement pour chaque département ministériel ou institution au titre de l'année budgétaire ;

- le plafond de 30% peut être revu à la baisse en vertu d'une loi de finances ;
- les crédits reportés s'ajoutent aux crédits de paiement ouverts par la loi de finances de l'année.

Chaque année, une circulaire du Ministre de l'Economie et des Finances traite des conditions et modalités d'annulation de certains crédits et du report des crédits d'investissement du budget général de l'année N à l'année N+1.

Par dérogations à l'article 63 de la LOF précitée, l'article 21 de la loi de finances n°76-21 pour l'année budgétaire 2022 a prévu certaines règles imputables aux fonds de concours.

Ces dérogations se manifestent aux niveaux suivants :

- Les crédits de paiement ouverts au titre de l'année 2021 au profit des programmes et projets bénéficiant de fonds de concours échappent à la procédure d'annulation des crédits de paiement ouverts par la loi de finances pour l'année budgétaire 2021 telle que décrite par l'article 63 susvisé ;
- Le plafond de 30 %, prévu au deuxième alinéa de l'article 63 de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances, n'est pas applicable aux crédits de paiement ouverts au titre des dépenses d'investissement du budget général et les reliquats d'engagement, visés et non

ordonnés, au profit des programmes et projets bénéficiant des fonds de concours.

Il va sans dire que sont annulés de droit, les crédits d'investissement reportés relatifs aux :

- marchés achevés ainsi que les engagements correspondants auxdits crédits ;
- projets achevés bénéficiant de fonds de concours.

Dans le même sillage, le législateur organique français a cadré l'opération de report de crédit. Ainsi, l'article 15-III de la LOLF, prévoit que les crédits de paiement (CP) à reporter au titre des fonds de concours ne sont pas pris en compte dans le calcul de la limite de 3 % des crédits inscrits sur le programme à partir duquel le report est calculé. Les reports de fonds de concours doivent faire l'objet d'un arrêté conjoint du ministre chargé du budget et du ministre intéressé avant le 31 mars.(18)

La circulaire du Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie et des Finances chargé du budget portant n° 586/D du 3 Février 2022 a défini les règles à suivre au sujet des conditions et modalités d'annulation de certains crédits et report de crédit d'investissement du budget général de l'année 2021 sur l'année budgétaire 2022 ; Ces règles s'appliquent aux acteurs principaux de la gestion financière et comptable, à savoir les ordonnateurs et les comptables publics.

L'article 21 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2022 a prévu la possibilité de reporter les crédits de paiement ouverts au titre de l'année 2021 vers l'année 2022 au profit des programmes

et projets ayant bénéficié de fonds de concours n'ayant pas fait l'objet d'engagement à la date du 31 décembre 2021. Les fonds de concours concernés par cette démarche sont ceux prévus par l'article 34 de la LOF de 2015. Ces dispositions s'appliquent aussi à la part revenant à l'Etat. Les crédits reportés de l'espèce devraient être affectés à l'objet pour lequel ils ont été destinés.

Les ordonnateurs concernés sont appelés à établir l'état de crédit de paiement à reporter pour les programmes et projets bénéficiant de fonds de concours au titre de l'année 2020 en double exemplaire et le transmettre à la direction du budget relevant du Ministère de l'Economie et des Finances pour approbation dans les cinq jours de la date de réception. Les ordonnateurs adressent une copie conforme de l'état de crédits reportés approuvé aux sous ordonnateurs qui leurs sont rattachés.

Pour la procédure se rapportant à l'annulation des marchés achevés ainsi que les engagements correspondant auxdits crédits et les crédits d'investissement reportés concernant les projets achevés bénéficiant de fonds de concours, elle se déroule selon les démarches suivantes :

- L'ordonnateur et le sous-ordonnateur fixent et arrêtent, chacun en ce qui le concerne, la liste des projets achevés bénéficiant de fonds de concours ;
- Cette liste est extraite par l'ordonnateur et le sous-ordonnateur concerné du système d'information «gestion intégrée de la dépense» ; elle est adressée au Trésorier Ministériel, Trésorier Préfectoral ou Provincial selon

le cas, aux fins de visa dans le délai de cinq jours ouvrables.

Après visa des listes en question par les comptables publics concernés, l'ordonnateur procède à la production d'une liste globale consolidée extraite du système d'information « gestion intégrée de la dépense » ; il adresse une copie de la liste globale pour information à la direction du budget au plus tard le 28 février de l'année suivante.

Il va sans dire que l'opération d'annulation des crédits de l'espèce est définitive et ne peut plus être modifiée dès réception de la copie desdites listes.

Les listes relatives à l'annulation des crédits d'investissement reportés des projets achevés bénéficiant de fonds de concours doivent être appuyées de toutes les justifications attestant de l'exécution définitive des marchés et projets, notamment les décomptes définitifs, les procès-verbaux de réception définitive... etc.

4- Contrôle des marchés de l'Etat passés dans le cadre de programmes et projets bénéficiant de fonds de concours accordés sous forme de dons

Conformément aux dispositions de l'article 1er du décret n° 2-07-1235 du 5 Kaada 1429 (4 novembre 2008) relatif au contrôle des dépenses de l'Etat, « les engagements des dépenses de l'Etat par les services ordonnateurs sont soumis à un contrôle budgétaire et un contrôle de régularité.

Les dépenses de l'Etat sont soumises au stade de paiement à un contrôle de validité ».

Or, l'article 11 du décret susvisé dispense du contrôle d'engagement et du contrôle de paiement, toute commande publique passée dans le cadre des programmes et projets bénéficiant de fonds de concours extérieurs accordés sous forme de dons, en application de conventions bilatérales. Ainsi, cet article dispose que : « Ne sont pas soumis au contrôle d'engagement et au contrôle de paiement, les marchés de l'Etat y compris les bons de commande, les conventions et les contrats passés dans le cadre des programmes et projets bénéficiant de fonds de concours extérieurs accordés sous forme de dons, en application de conventions bilatérales... ».

Une note circulaire portant n° 1669.E du 24 Février 1999 avait cadré la procédure de passation des marchés, de paiement des dépenses et d'utilisation des comptes d'avance dans le cadre de la réalisation des projets bénéficiant d'un financement du programme MEDA.

Cette note circulaire a pour objet de définir les procédures à suivre pour la passation et l'approbation des marchés et le paiement des dépenses ainsi que l'utilisation des comptes d'avance dans le cadre de la réalisation de projets inscrits au budget général de l'Etat et financés au moyen de dons de l'Union Européenne (U.E), en précisant les rôles respectifs des différents intervenants dans ce processus.

Cette note a traité la procédure de passation des marchés, la procédure d'approbation des marchés, le paiement des dépenses, les paiements directs, le paiement dans le cadre du compte d'avance ainsi que l'audit des comptes.

II- Les fonds de concours : fonctionnement d'une procédure spéciale mais cadrée

Le fonctionnement de la procédure de fonds de concours, procédure strictement encadrée, fait intervenir les acteurs que sont les ordonnateurs, le Ministre des finances (Direction du Budget) les comptables publics payeurs et le Trésorier ministériel auprès du Ministère de l'Economie et des Finances.

Avant d'aborder la procédure de fonds de concours au Maroc, il paraît nécessaire de traiter cette procédure dans la législation française.

1- La procédure des fonds de concours en France

La LOLF française de 2001 a adopté une nomenclature dédiée au suivi des fonds de concours, qui permet de distinguer la nature des recettes ainsi que leurs origines.

Le recueil des règles de comptabilité budgétaire établi par la Direction du budget en date du 08/02/2015 a réservé la sixième partie aux règles relatives aux recettes non fiscales affectées à certaines dépenses du budget de l'Etat et notamment l'affectation de recettes par voie de fonds de concours, par attribution de produits et par rétablissements de crédits.

La LOLF prévoit de faire figurer « une estimation des crédits susceptibles d'être ouverts par voie de fonds de concours » (article 51-5°) ; cette estimation est présentée dans l'article d'équilibre et détaillée par programme dans les annexes au projet de loi de finances (PLF). Les prévisions de recettes de fonds de concours doivent se conformer au principe de sincérité budgétaire

énoncé par l'article 32 de la loi organique.

a- Procédure globale :

La procédure d'affectation de recettes par voie de fonds de concours se déroule de la manière suivante (19) :

- chaque département ministériel effectue une demande écrite, adressée à la direction du budget, pour la création d'un nouveau fonds de concours comportant l'objet, la durée ainsi que l'imputation souhaitée ;

- après enregistrement de la recette par le comptable concerné, le rattachement des crédits de fonds de concours se fait par un arrêté du ministre chargé du budget, au niveau du programme et distingue la part des crédits de dépenses de personnel (titre 2) et des autres titres ;

- la direction du budget indique en retour au département ministériel le code et le libellé du fonds ;

- les crédits sont ouverts en autorisation d'engagement (AE) et crédits de paiement (CP) à hauteur du montant encaissé ;

- une ou plusieurs autorisations d'engagement peuvent être ouvertes par la direction du budget sur proposition du ministre des finances, antérieurement à l'encaissement des fonds de concours, lorsque lesdits fonds contribuent à des dépenses d'investissement donnant lieu à un contrat ou une convention. Ce type de fonds doit être qualifié lors de sa création « fonds de concours éligible à des autorisations d'engagement (AE) préalables ». Cette procédure peut générer la défaillance des tiers (cas de diminution du montant du concours attendu),

ce qui conduit à des autorisations d'engagement excédentaires. Dans le cas d'espèce, le Ministre concerné demande à la direction du budget d'annuler par décret lesdites autorisations d'engagement excédentaires.

Quant aux crédits de paiement équivalant à ces autorisations d'engagement, ils sont ouverts après encaissement des fonds de concours.

b- Recouvrement des recettes de fonds de concours (20)

Dès l'encaissement des fonds de concours sous forme de recettes au comptant, l'ordonnateur est tenu de présenter au comptable public toutes les pièces justificatives notamment les conventions signées attestant de l'engagement de tiers et de l'imputation sur le fonds de concours déterminé.

Les recettes sur fonds de concours pour lesquelles les ouvertures d'autorisation d'engagement (AE) préalables sont autorisées s'exécutent selon les dispositions suivantes :

- l'ouverture de cette catégorie d'autorisation requiert au préalable, l'accord du contrôleur budgétaire et comptable ministériel ;

- l'ordonnateur doit justifier sa demande par la transmission d'un engagement écrit de la partie versante faisant état d'un montant global et d'un échéancier de versement ;

- après obtention de cet accord, les engagements de tiers correspondants initiés par les ordonnateurs sont sauvegardés dans le système d'information financière de l'Etat ;



- l'ordonnateur établit les ordres de recouvrer aux échéances prévues dans l'engagement du tiers. Conformément à l'article 3 du décret n°2007-44 du 11 janvier 2007, l'ordonnateur peut ne pas émettre d'ordre de recouvrer dans la mesure où la bonne foi du tiers est avérée. Le tiers verse sa contribution qui est encaissée par la procédure de recettes au comptant. Le comptable chargé du recouvrement comptabilise la recette sur la base de l'engagement de tiers signé ou tout autre document attestant de l'engagement du tiers. Les encaissements comptabilisés font l'objet d'ouverture de crédits de paiement (CP) par arrêté du ministre chargé du budget, par fonds de concours et programme.

c- Restitution aux tiers des fonds de concours non consommés (21)

Le législateur organique français a envisagé la restitution aux tiers des fonds de concours non consommés suite à l'abandon de l'opération ou encore dans le cas d'existence d'un excédent de versement à la clôture de ladite opération. Ainsi, l'article 7 du décret n° 2007-44 du 11 janvier 2007 pris pour l'application de l'article 17-II de la LOLF dispose que « lorsqu'une opération pour laquelle un fonds de concours a été versé, est abandonnée ou lorsque la clôture de l'opération fait apparaître un excédent de versement, les fonds non utilisés sont reversés à la partie versante ». Ce remboursement aux tiers est conditionné par l'annulation des crédits ouverts par voie de fonds de concours, au titre de trop-perçus par l'Etat ; cette annulation intervient par décret pris sur le fondement de l'article 14-I de la LOLF: « Un crédit devenu sans objet peut être annulé par

un décret pris sur le rapport du ministre chargé des finances ».

2- La procédure de fonds de concours au Maroc

Chaque année, il est prévu et autorisé au titre de la loi de finances, la perception des recettes relatives aux fonds de concours ; cette nature de recette est affectée à l'Administration Générale à la rubrique 1100000000000040, « fonds de concours » qui comprend deux catégories :

-les fonds de concours d'origine internationale qui s'inscrivent dans le cadre de la coopération internationale du Maroc sont imputés à la rubrique 1100000000000041 ;

-les fonds de concours d'origine nationale sont imputés à la rubrique 1100000000000042, « fonds de concours rattachés à divers services » (22).

La procédure de fonds de concours fait intervenir les acteurs suivants :

-les personnes morales ou physiques versantes ;

-le ministère de l'Economie et des Finances, « La direction du budget » ;

-le ministère sectoriel « l'ordonnateur » concerné par les dépenses financées par voie de fonds de concours, dons ou legs ;

-le comptable payeur ;

-le Trésorier ministériel des Finances.

a- Le comptable payeur

A la signature des conventions relatives aux fonds de concours, les parties contractantes procèdent après visa par le ministre de l'économie et des finances desdites

conventions au versement de leurs parts au budget général du département ministériel concerné. Cette opération est initiée par l'ordonnateur concerné au moyen d'un ordre de paiement appuyé des pièces justificatives adressé au comptable payeur aux fins de règlement. Ledit comptable effectue le règlement après avoir effectué les contrôles nécessaires et procède par la suite au transfert de la recette objet de versement de fonds de concours au comptable assignataire du département ministériel concerné, moyennant un avis de crédit matérialisé ou par virement au compte courant du Trésorier ministériel concerné ouvert à Bank Al-Maghrib et constate dans sa comptabilité les écritures comptables suivantes :

-Débit : compte 4114 « fournisseurs - dettes à payer » ;

- Crédit : compte 36000000 « compte de liaison - recette matérialisée » ou compte 51123000 « CCT des Trésoriers Ministériels ».

A la réception de la recette, le comptable assignataire effectue le contrôle de la perception de la recette transférée conformément aux dispositions de l'article 10 du règlement général de comptabilité publique. Une fois acceptée, elle est constatée dans sa comptabilité et génère les écritures comptables suivantes :

- Débit : compte 36000000 « compte de liaison - recette matérialisée » ;

- Crédit, classe 7 selon la nature du produit.

Toutefois, vu la procédure retenue en matière de fonds de concours et leur centralisation au niveau du Trésorier ministériel des finances, le compte à créditer est donc le même, à savoir 36000000 intitulé

« compte de liaison - recette matérialisée ».

La recette est donc envoyée à la trésorerie ministérielle des finances moyennant un avis de crédit matérialisé appuyé de la convention.

b- Le Trésorier ministériel des Finances

La procédure se déroule de la manière suivante :

réception de la recette soit par avis de crédit Bank Al-Maghrib ou avis de crédit collègues appuyée de la convention de fonds de concours ;

le chargé des recettes procède à l'examen de la convention et s'assure au préalable que ladite convention est signée par le ministre de l'économie et des finances et qu'il s'agit bel et bien d'une recette versée en application des dispositions de l'article 34 de la loi organique relative à la loi de finances au niveau des modalités de versement, autrement dit une recette par voie de fonds de concours.

Si le contrôle de la perception de la recette ne révèle aucune observation, les écritures comptables suivantes sont constatées :

- Au niveau de la comptabilité générale :

-Débit : classe 5 « compte courant du trésor CCT » ou 36000000 « compte de liaison - recette matérialisée » ;

-Crédit : 72220000 intitulé « Fonds de concours à rattacher à divers services ».

- Au niveau de la comptabilité budgétaire :

Le montant de la recette objet de

la rubrique 1100000000000042 « fonds de concours à rattacher à divers services » ;

La recette est donc prise en charge sur le système de gestion intégrée de recettes « GIR » comme recette au comptant.

- Une déclaration de recettes portant les références de la convention, le montant de la recette, les parties versantes ainsi que le bénéficiaire est adressée à la Direction du budget ;

- Une copie de la déclaration de recette est adressée au bénéficiaire pour information.

Il va sans dire, qu'une copie du fonds de dossier du fonds de concours est conservée à la Trésorerie ministérielle des Finances.

La procédure relative au transfert des opérations de recettes relatives aux fonds de concours appelle les observations suivantes :

- Certains comptables payeurs procèdent au transfert de la recette relative au fonds de concours au comptable assignataire, à charge pour ce dernier de verser le montant de la recette au trésorier ministériel des Finances ;
- D'autres transfèrent la recette objet du fonds de concours directement au Trésorier ministériel des Finances.

Dans la pratique, il est constaté deux procédures :

l'une, qui consiste en la constatation de la recette et l'établissement de la déclaration de recette par le comptable assignataire lui-même qui procède par la suite à l'envoi de

cette déclaration à la direction du budget ;

l'autre, consiste en le transfert par le comptable assignataire, de la recette au Trésorier ministériel des Finances, qui se charge de l'établissement de la déclaration de recette et son envoi à la direction du budget.

Il est important d'unifier la procédure de transfert des recettes objet de fonds de concours, pour ne retenir qu'une seule procédure.

A notre sens, chaque trésorier ministériel devrait constater la recette relative au fonds de concours du département ministériel dont il est assignataire, établir la déclaration de recettes et l'envoyer à la direction du budget. Cette démarche permettra à chaque comptable de suivre les recettes du fonds de concours avec la sincérité requise et facilitera l'accès à l'information comptable.

c- La direction du budget

A la réception de la déclaration de recette, la Direction du Budget procède par arrêté du Ministre de l'économie et des finances à l'ouverture des crédits supplémentaires au profit du département concerné à hauteur du montant de la recette. Ces crédits s'ajoutent aux crédits ouverts par la loi de finances dudit département ministériel.

Il convient de souligner que conformément aux stipulations de l'article 9 du décret relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances, tout acte à conclure en vue de la mise à la disposition de l'Etat des fonds de concours et des produits des dons et legs, visés au premier alinéa de l'article 34 de la loi



organique précitée n° 130-13, est signé, au nom de l'Etat, par le ministre chargé des finances et le ministre intéressé ou les personnes déléguées par eux à cet effet.

Les ouvertures de crédits prévues aux alinéas 1 et 3 de l'article 34 de la loi organique de finances marocaine font l'objet d'arrêtés du ministre chargé des finances.

Il a été constaté que certaines règles relatives aux fonds de concours ne sont pas respectées telles que l'inobservation de la signature par le Ministre de l'économie et des finances des conventions objet du fonds de concours, ce qui rend parfois la régularisation de ces conventions, difficile.

Dans la pratique, l'ordonnateur concerné procède au versement

des fonds de concours sur la base d'une décision visée par le Ministre de l'économie et des finances, sans que la convention objet du fonds de concours ne soit signée par le ministre des finances.

Il est à souligner que les dépenses de l'espèce « versement » n'est pas soumis au contrôle de régularité du comptable assignataire. Elles s'effectuent sur la base d'une fiche navette.

Il est important de soulever aussi que la nomenclature des pièces justificatives des dépenses ne prévoit pas parmi les pièces justificatives la copie de la convention pour permettre au comptable de s'assurer de la signature de la convention relative au fonds de concours.

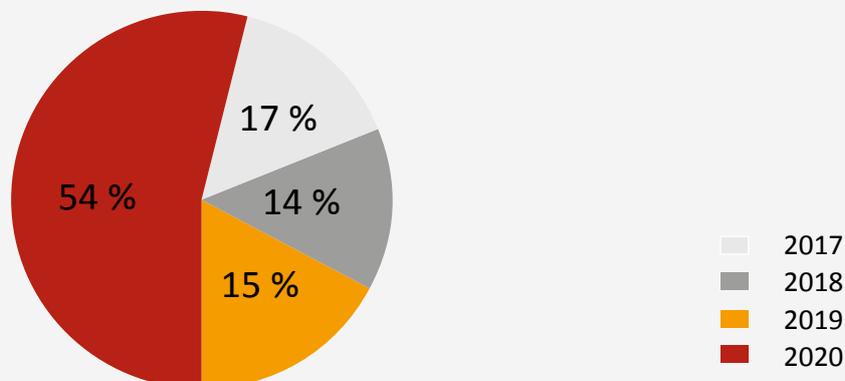
Dans ce cas, les recettes objet de fonds de concours et en l'absence de signature par le Ministre de l'économie et des finances desdites conventions, seront rejetées et renvoyées aux comptables payeurs ou consignées chez le comptable assignataire.

Les recettes enregistrées au titre des fonds de concours ont connu pendant les quatre dernières années des variations allant de - 13,8% en 2018 à +261,5% en 2020 ; les données figurant sur le tableau ci-après en témoignent :

Evolution des recettes par voie de fonds concours en millions :

Année	2017	2018	2019	2020
Montant	2248	1943	1973	7132

Répartition des recettes par année



L'analyse de ces données telles qu'elles ressortent du bulletin mensuel de statistiques des finances publiques des mois de décembre 2017, 2018, 2019 et 2020 a permis de constater les variations suivantes :

Les recettes de 2017 sont de 2248 MDH en comparaison avec l'année 2018 où leur montant est de 1943 MDH, soit une variation de -13,8% ; cette variation est devenue nettement positive de l'ordre de 1% en 2019 passant de 1943 MDH à 1973 MDH.

On constate que l'année 2020 est une année record pour les recettes émanant de fonds de concours et dons ; cette évolution enregistrée de l'ordre de 7132 MDH en 2020 contre 1973 MDH en 2019, soit une variation avoisinant les 261,5%, constitue plus de 54% des recettes enregistrées ces quatre dernières années.

Cette augmentation est due à la réception par l'Etat marocain des fonds de concours sous forme de dons versés par les établissements publics nationaux dans le cadre de la lutte contre la pandémie Covid-19.

En guise de conclusion, la procédure de fonds de concours s'applique aux seules sommes de

nature non fiscales versées par des personnes morales autres que l'Etat ou des personnes physiques, pour financer des dépenses spécifiques ayant le caractère d'intérêt public ou général. Elle fait intervenir le ministère sectoriel « L'ordonnateur » concerné par les dépenses financées par voie de fonds de concours, dons ou legs, le ministre de l'économie et des finances « Direction du budget » et les comptables publics (comptables payeurs et comptables assignataires).

Les résultats attendus de la procédure de fonds de concours consistent en :

- le respect de la volonté de la partie versante dans la phase d'exécution de la dépense financée dans le cadre de la procédure de fonds de concours ;

- la traçabilité des dépenses financées par ce mécanisme pour atteindre la transparence et in fine, rendre compte de l'emploi des recettes de fonds de concours au parlement et à la partie versante ;

- la mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne et d'audit prévus pour garantir la conformité, la régularité et la transparence des opérations exécutées (23).

Toutefois, certaines difficultés et risques peuvent être enregistrés, notamment le non-respect de la volonté de la partie versante, l'utilisation des recettes à d'autres fins que l'intention exprimée ou l'objet défini, et réduire le contrôle parlementaire à cette catégorie de recettes affectées (24).

Si l'ouverture des crédits relatifs aux fonds de concours au Maroc est effectuée par voie d'arrêté du ministre de l'économie et des finances, la communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC) et l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) privilégient le recours à une loi de finance rectificative pour permettre de prévoir et d'évaluer les recettes des fonds de concours aux termes des articles 36 des directives de la CEMAC, et 7 et 8 des directives de l'UEMOA (25). Cette loi devrait préciser sur quel programme / chapitre les crédits de fonds de concours seront ouverts en dépenses.

Enfin, des mécanismes de reporting doivent être mis en place pour le suivi des opérations relatives aux fonds de concours en recettes et en dépenses et permettre, in fine, une reddition des comptes et un contrôle parlementaire efficient.

- Références bibliographiques

1. (Ouvrage réalisé par le Ministère de l'Economie et des Finances sur les finances publiques : « budget de l'Etat ».
2. <https://www.carrieres-publiques.com/actualite-fonction-publique-les-principes-budgetaires-iii-l-universalite-d-306>
3. Ouvrage réalisé par le Ministère de l'Economie et des Finances sur les finances publiques : « budget de l'Etat ».
4. <https://www.carrieres-publiques.com/actualite-fonction-publique-les-principes-budgetaires-iii-l-universalite-d-306-janvier-2012>
5. Manuel des finances Publiques 12ème édition : Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan et Jean-Pierre Lassale :
6. Ibid.
7. Philippe Boucheix, « Les finances publiques : l'essentiel pour réussir » : catégories A et B : tout-en-un 2019-2020, dl 2019 (ISBN 978-2-10-079419-5 et 2-10-079419-1, OCLC 1102438219, lire en ligne [archive]).
8. Frank Mordacq, « Les finances publiques », Presses Universitaires de France, coll. « Que sais-je ? », 1er février 2014 (ISBN 978-2-13-063012-8, lire en ligne [archive]).
9. Instruction n° 58-86-A7 du 22 avril 1958 du Ministère des Finances, des Affaires Economiques et du Plan, Direction du Budget, Bureau 2 Direction de la Comptabilité Publique.
10. Ouvrage réalisé par le Ministère de l'Economie et des Finances sur les finances publiques : « budget de l'Etat ».



11. TelQuel n° 137 du 24.07. 2014, « Les dons octroyés au Maroc sont-ils vraiment des aides ?».
12. Instruction n° 58-86- A7 du 22 avril 1958 du Ministère des Finances, des Affaires Economiques et du Plan, Direction du Budget, Bureau 2 Direction de la Comptabilité Publique.
13. <https://WWW.etudier.com/dissertations/Les-Personnes-Morales-De-Droit-Public/265744.html>
14. blog.abcliv.fr/personne-physique-morale/
15. quelle est la notion d'intérêt public [ustpaul.ca/upload-files/ Ethics Center/activities-notion_inte...](http://ustpaul.ca/upload-files/Ethics%20Center/activities-notion_inte...)
16. <https://www.budget.gouv.fr/reperes/budget/articles/les-recettes-non-fiscales>.
17. bulletin mensuel de statistiques des finances publiques (novembre 2021).
18. Recueil des règles de comptabilité budgétaire de l'Etat, Décembre 2015.
19. Ibid.
20. Ibid.
21. Ibid.
22. la loi de finances pour l'année 2022 « morasse budgétaire 2022.
23. INTERNATIONAL MONETARY PUND IMF | Fiscal Affairs- Fiche Technique : « Les fonds de concours».
24. Ibid.
25. Ibid.



Perception de Midelt



Mourade BOUANANE,
Chef du service des relations avec les
contribuables

Introduction

Contrairement au règlement du budget de l'Etat qui revêt de plus en plus un intérêt particulier sur le plan académique, le règlement des budgets des collectivités territoriales, conçu comme un ensemble d'opérations purement techniques, passe chaque année sous silence sans susciter aucun débat sur la pertinence et la finalité de ses procédures.

Le présent article se veut un focus sur le cadre technique et procédural de l'arrêté des budgets des collectivités territoriales et plus particulièrement, une réflexion préliminaire sur l'essence de cette procédure budgétaire qui restait statique dans un contexte de changement dynamique ayant affecté l'environnement des finances publiques.

A ce titre, la question qui nous interpelle concerne la cohérence et la convergence des modalités juridiques et techniques se rapportant à cette procédure avec les orientations de la réforme des finances publiques de l'Etat ? Et dans quelle mesure le règlement des budgets des collectivités territoriales, reflète une image sincère sur la performance budgétaire et financière de la commune et donne une visibilité sur la gestion publique locale aussi bien aux citoyens qu'aux élus et organes de contrôle ?

Cette problématique nous amène à nous interroger sur la pertinence de deux procédures distinctes et complémentaires marquant la fin du cycle budgétaire des communes⁽¹⁾ ; d'une part, l'arrêté des budgets par l'ordonnateur par le biais du « bilan d'exécution du budget » et d'autre part, le

Le règlement des budgets des communes : quelle cohérence pour quelle visibilité ?

règlement du budget opéré par le comptable assignataire.

I- Le bilan d'exécution du budget

Le bilan d'exécution du budget établi par le président de la commune, représente la phase finale du processus budgétaire annuel. Il décrit, par rubriques budgétaires, les réalisations effectives des recettes et des dépenses autorisées par le conseil délibérant de la commune.

Au-delà de cette conception technique, qui définit le bilan d'exécution du budget comme un simple document budgétaire retraçant les réalisations en recettes et en dépenses et arrêtant le résultat général, ce document a certainement une *dimension politique* inapparente qui traduit implicitement les priorités et les choix budgétaires adoptés par la commune dans plusieurs domaines relevant de ses attributions.

Le bilan d'exécution du budget a aussi une *vocation managerielle* ; c'est un document incontournable d'évaluation de la performance de gestion, qui permet de rapprocher, d'une part les réalisations constatées avec les prévisions et les autorisations budgétaires et d'autre part, comparer les réalisations avec les orientations et les objectifs intégrés dans la programmation budgétaire triennale et le plan d'action de la commune.

En outre, le bilan constitue un cadre d'analyse de la situation financière à court terme, qui peut servir au pilotage et au redressement des actions menées

par l'organe exécutif ayant un impact sur les recettes et les dépenses de la commune.

A- « Bilan d'exécution du budget » au lieu du « compte administratif »

De prime à bord, il y a lieu de constater que la suppression du compte administratif et son remplacement par le « bilan d'exécution du budget » est l'une des nouveautés significatives apportées par les lois organiques des collectivités territoriales (2015). Et bien que cette *réforme politico-juridique* ait connu une quasi-unanimité au niveau des délibérations parlementaires, elle continue de susciter un débat controversé au sujet de sa pertinence :

D'une part, ceux qui défendent la légitimité et la pertinence d'une telle réforme en se basant sur deux arguments majeurs :

-*l'instrumentalisation politique* du compte administratif et son utilisation par les conseillers à des fins « électoraliste » lors de son adoption par le conseil délibérant ; ce qui a impacté la stabilité des conseils communaux, voir même leur blocage.

-*Le « vote négatif »* du compte administratif et les problématiques d'ordre juridique qui en découlent, notamment l'absence d'une procédure juridique claire et efficace définissant le sort du compte rejeté.

D'autre part, ceux qui considèrent que la suppression du compte administratif est fondée sur une vision « réductrice » du rôle des conseils délibérants en matière de contrôle des réalisations budgétaires.

¹ Pour des raisons purement méthodologiques, on va se focaliser sur le budget des communes selon les dispositions de la loi organique n°113-14 relative aux communes du 7 juillet 2015 et le décret n° 2-17-451 du 23 novembre 2017 portant règlement de la comptabilité publique des communes - BO du 30 novembre 2017 n° 6626 version arabe.

En s'alignant sur cette dernière vision, qui nous paraissait plus logique et plus convaincante, le législateur n'a pas instauré un mécanisme de contrôle alternatif, matérialisé par l'établissement d'un bilan *périodique, précis, exhaustif* et soumis aux délibérations des organes délibérants pour examen et validation de la *sincérité* et de la *fiabilité* des résultats obtenus.

Dans le même ordre d'idée, est-il nécessaire de souligner que le bilan d'exécution du budget n'a pas la force juridique de l'ex-compte administratif, puisqu'il n'est pas voté par le conseil délibérant qui a autorisé le budget annuel, d'autant plus que le Président du conseil n'a pas l'obligation juridique de le présenter au conseil, même à titre d'information⁽²⁾.

En outre, si l'article 272 de la loi organique n°113-14 des communes a exigé à ce que le « bilan de gestion »

soit présenté au conseil, force est de constater que ce bilan général ne peut en aucun cas se substituer au « compte administratif » abandonné ; puisque le législateur n'a défini ni son contenu ni la procédure de son adoption par le conseil.

Enfin, il est évident de rappeler que le Maroc a fait un choix constitutionnel irréversible vers la consolidation de la « *démocratie représentative* » ; ce qui devrait se concrétiser logiquement par le renforcement de la fonction des conseils délibérants, comme étant des organes déterminants dans le processus de décision, de contrôle et d'évaluation de la gestion financière des collectivités territoriales.

B- Procédure d'établissement du « bilan d'exécution du budget » et du « résultat général du budget »

Selon la réglementation régissant les finances publiques locales,

l'arrêté du budget de la commune, au moins au niveau formel et théorique, est une procédure qui relève des compétences propres de l'ordonnateur qui doit constater les réalisations budgétaires et arrêter, en fin d'année, le résultat général du budget.

1- Etablissement du « bilan d'exécution du budget »

Bien que la loi organique de la commune n°113-14 n'ait pas défini expressément le responsable à qui revient l'attribution d'élaborer le bilan d'exécution du budget, il est précisé dans le décret formant règlement de la comptabilité publique des communes⁽³⁾, ainsi que dans le décret fixant les modalités et les conditions selon lesquelles le résultat général du budget est arrêté, que le président du conseil de la commune, en sa qualité d'ordonnateur, établit, au terme de l'année budgétaire, le bilan d'exécution du budget⁽⁴⁾.

Le tableau ci-après résume les modalités juridiques de l'établissement du bilan d'exécution du budget :

Responsable	Président du conseil	Art.1 du décret n°2-17-287 du 9 juin 2017 fixant les modalités et les conditions selon lesquelles le résultat général du budget de la commune est arrêté. Art.133 du décret portant règlement de la comptabilité des communes
Forme	Nomenclature budgétaire	Arrêté conjoint du ministre chargé de l'intérieur et du ministre chargé des finances n°18.1356 du 30 avril 2018 fixant la nomenclature du budget de la commune-BO n°6678 (31 mai 2018).
	Modèle d'arrêté du résultat général du budget de la commune	Annexe du décret n°2-17-287 du 9 juin 2017 fixant les modalités et les conditions selon lesquelles le résultat général du budget de la commune est arrêté.
Délai d'établissement	Au plus tard le 31 janvier de l'exercice suivant	Art.203 de la loi organique relative aux Communes n° 113-14 – art 1 du décret n°2-17-287 du 9 juin 2017 fixant les modalités et les conditions selon lesquelles le résultat général du budget de la commune est arrêté.
Délai de communication (à titre d'information) au Gouverneur - Ministère de l'intérieur - Ministère des finances	Avant la fin du mois de février de l'année suivante	Art.5 du décret n°2-17-287 du 9 juin 2017 fixant les modalités et les conditions selon lesquelles le résultat général du budget de la commune est arrêté. Art.133 du décret portant règlement de la comptabilité des communes (dernier alinéa)

² La proposition de soumettre le « compte administratif » au conseil communal pour délibération et sans recourir au vote, a été rejetée par la Commission de l'intérieur, des collectivités territoriales, de l'habitat et de la politique de la ville - voir rapport de cette commission sur le projet loi organique n°113-14 - session Avril 2015 - n°2-184, p. 294

³ Art.133 du décret règlement de la comptabilité publique des communes du 23 novembre 2017, op.cit.

⁴ Art.1 du décret n°2-17-287 du 14 ramadan 1438 (9 juin 2017) « fixant les modalités et les conditions selon lesquelles le résultat général du budget de la commune est arrêté » BO n° 6640 (18-1-2018).

Le bilan d'exécution du budget est établi au plus tard le 31 janvier de l'année suivante sur la base de la nomenclature budgétaire en vigueur⁵. Pour les recettes, il retrace, par rubriques,

les réalisations définitives en comparaison avec les recettes prévisionnelles.

Pour les dépenses, il constate, en plus des crédits proposés,

les dépenses engagées et les mandats émis et visés, ainsi que les crédits à reporter à l'année suivante et les crédits annulés (voir ci-après la structure du bilan d'exécution) :

Recettes :

Code	Rubrique	Recettes prévisionnelles	Recettes réalisées
------	----------	--------------------------	--------------------

Dépenses :

Code	Rubrique	Crédits ouverts avec les modifications apportées			Crédits engagés	Crédits ordonnancés	Crédits reportés	Crédits annulés
		Crédits initiaux	En plus ou en moins	Crédits finaux				

2- Etablissement du résultat général du budget

Au sens de la réglementation régissant les finances publiques locales (décrites en référence), le « résultat général du budget » représente une situation synthétique et consolidée de tous les supports budgétaires d'une commune donnée ; (budget principal- budgets

annexes- comptes spéciaux), ce qui permet de faire ressortir à la fin de l'exercice budgétaire « un excédent réel à programmer au cours des années suivantes ».

Selon les dispositions de l'article 203 de la loi organique n°113-14, le résultat général du budget constitue une partie intégrante du bilan d'exécution du

budget élaboré par le président de la commune. Il permet d'arrêter les résultats définitifs du budget, des budgets annexes et des comptes spéciaux⁶, et par conséquent il fait apparaître d'une manière synthétique l'excédent brut et réel de la gestion, en consolidant les recettes et les dépenses de tous les supports budgétaires de la commune.

En définitif, le résultat obtenu se présente comme suit :

Recettes réalisées - Mandats émis et visés = Excédent réel brut

Recettes réalisées - Mandats émis et visés - Crédits reportés = Excédent réel net

En somme, l'analyse du dispositif global de l'arrêté du budget de la commune, nous conduit à affirmer qu'avec la suppression du compte administratif, la procédure d'établissement du « bilan d'exécution du budget » et le « résultat général » par l'ordonnateur, n'a aucune valeur juridique et managerielle. Cette conclusion est fondée sur les deux arguments avancés ci-dessus :

-Le « bilan d'exécution du budget » tel qu'il est défini par la loi organique

relative aux communes, n'est qu'une simple situation budgétaire établie par l'ordonnateur et « adressée, aux fins d'information, (...) au gouverneur de la préfecture ou de la province, aux services centraux relevant du ministère chargé de l'intérieur et aux services compétents relevant de l'autorité gouvernementale chargée des finances »⁷.

-Le « bilan d'exécution du budget » reproduit les mêmes informations

budgétaires dégagées du règlement du budget effectué par le comptable public, qui arrête les supports budgétaires et dégage les soldes y correspondants.

II- Les opérations du règlement des budgets

Le règlement du budget des collectivités territoriales semble avoir une appréhension différente de celle du règlement du budget de l'Etat. Ainsi, pour l'Etat, la loi de règlement du budget prend

⁵ Arrêté conjoint du ministre chargé de l'intérieur et du ministre chargé des finances n°18.1356 du 30 avril 2018 fixant la nomenclature du budget de la commune -BO n°6678 -31 mai 2018-

⁶ Art.2 du décret n°2-17-287 1438 du 9 juin 2017, op.cit.

⁷ Art.5 du décret n°2-17-287 du 9 juin 2017 fixant les modalités et les conditions selon lesquelles le résultat général du budget de la commune est arrêté.

une dimension expansive qui ne se limite pas tout simplement à la constatation des recettes et des dépenses et l'arrêté du résultat de l'année, mais elle peut même s'étendre à la ratification des crédits supplémentaires ouverts, et à la constatation et l'autorisation des dépassements de crédits, aussi qu'à l'ouverture *des crédits nécessaires* pour les régulariser⁽⁸⁾.

Le règlement du budget de la commune, s'effectue selon une procédure d'ordre purement technique, qui vise l'arrêté des réalisations budgétaires et la constatation des reports et des soldes, sans aucune modification ni régularisation des crédits.

Sur le plan juridique, le processus du règlement de budget consiste, à arrêter par ordre, les budgets

annexes et les comptes spéciaux et transcrire leurs soldes par la suite selon le cas, à la deuxième partie du budget principal, pour arrêter enfin ce budget et dégager le résultat consolidé de la gestion⁽⁹⁾.

Du côté du comptable public, la procédure juridique du règlement du budget peut être récapitulée comme suit :

Responsable	Comptable public	Art.145 du décret portant règlement de la comptabilité des communes du 23 novembre 2017
Forme	Annexe de l'instruction du Trésorier Général du Royaume	Instruction n°1257 du 15 décembre 1977 relative au règlement des budgets à la clôture de la gestion
Délai d'établissement	Au plus tard le 31 janvier de l'année suivante	Art.145 du décret portant règlement de la comptabilité des communes (23 novembre 2017)
Délai de communication à l'ordonnateur	Avant le 10 du mois de février	

Sur le plan pratique, la procédure de règlement des budgets des communes implique l'exécution d'un ensemble d'opérations techniques que le comptable doit accomplir avec l'enchaînement chronologique détaillé comme suit :

A- Imputation des ordres de paiement visés et non payés

Pour arrêter les budgets annexes, les comptes spéciaux et le budget principal et dégager leur solde respectif, le comptable public est tenu de procéder au préalable à l'imputation des ordres de paiement visés et non réglés au 31 décembre de l'année, aux rubriques budgétaires correspondantes sur la base d'un état établi par le comptable lui-même, appuyé des pièces justificatives.

L'objectif de cette opération est de calculer le solde réel de chaque support budgétaire au lieu du solde brut, pour aboutir au final à la détermination du résultat consolidé réel de la gestion.

En effet, le montant global de ces mandats visés et non payés est repris en recettes au compte de trésorerie « *restes à payer* » destiné à leur paiement au cours de l'exercice suivant.

B- Dégagement des soldes et report des excédents

Avant de décrire les modalités de report des excédents, il est judicieux de rappeler que l'exécution des budgets des collectivités territoriales au 31 décembre 2021 a enregistré un *solde ordinaire* positif s'élevant à 17,2 MMDH contre 12,8 MMDH constatés en 2020.

Quant aux excédents globaux dégagés par lesdites collectivités au titre de l'année 2021, ils ont atteint 3,4 MMDH et 44,3 MMDH pour les années antérieures. Ces excédents sont destinés à couvrir les engagements visés au titre des dépenses de fonctionnement et d'équipement⁽¹⁰⁾.

Sur le plan procédural, le comptable public procède au dégagement des soldes selon l'ordre suivant :

1-Solde des budgets annexes⁽¹¹⁾

Avant de dégager l'excédent général de gestion d'un budget annexe, le comptable reporte systématiquement le solde excédentaire de la première partie à la deuxième partie des opérations d'équipement, déduction faite des crédits reportés.

⁸ Art.64 de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances promulguée par Dahir n°1-15-62 du 14 chaaban 1436 (2 juin 2015), BO n°6370 du 18-06-2015.

⁹ Instruction du Trésorier Général du Royaume n°1257 du 15 décembre 1977 relative au règlement des budgets des collectivités locales à la clôture de la gestion.

¹⁰ Bulletin mensuel de statistiques des finances locales - Trésorerie Générale du Royaume, décembre 2021.

¹¹ Les budgets annexes retracent les opérations financières de certains services n'ayant pas la personnalité morale et qui sont destinés à produire des biens ou rendre des services rémunérés.

Si le solde des comptes spéciaux est reporté automatiquement à la gestion suivante comme règle générale, le solde des budgets annexes est impérativement inscrit chaque année aux recettes de la deuxième partie du budget principal à la date de clôture de la gestion.

Par ailleurs, en cas de constatation d'insuffisance des ressources affectées aux dépenses d'équipement, ce déficit est compensé, après approbation du conseil et dans la limite des crédits disponibles, par une dotation d'équipement supportée par les recettes de la deuxième partie du budget principal ⁽¹²⁾.

2- Solde des comptes spéciaux « clôturés »

En règle générale, les soldes de tous les types des comptes spéciaux clôturés (*les comptes d'affectation spéciale*⁽¹³⁾ - les comptes de dépenses sur dotations⁽¹⁴⁾) sont retracés en recettes de la deuxième partie du budget principal⁽¹⁵⁾.

Cependant, il est constaté que la loi organique des communes n°113-14 a bien arrêté les modalités de clôture des comptes d'affectation spéciales (CAS) au niveau de l'art.172 sans pour autant définir la procédure à appliquer pour la clôture de la catégorie de comptes spéciaux « comptes de dépenses sur dotations »⁽¹⁶⁾ (CDD).

3- Solde des comptes d'affectation spéciale « inactifs »

Aux termes de l'article 172 de la loi organique des communes n°113-14 « tout compte d'affectation spéciale CAS qui n'a pas donné lieu à des dépenses pendant *trois années* consécutives est soldé de plein droit au terme de la troisième année ».

A cet effet, le critère adopté pour juger un CAS inactif ; c'est le défaut d'engagement des dépenses, Ceci permet de déduire que l'initiation d'une seule procédure de dépense, quel que soit son montant ! Ouvre la possibilité du report des soldes à l'exercice des trois années consécutives.

4- Report de « l'excédent » des comptes de dépenses sur dotations « non consommé »

Il convient de souligner que pour solder les CDD, le législateur s'est focalisé sur le critère d'emploi des excédents. A cet égard, les dispositions de l'article 172 de la loi organique n°113-14 relative aux communes précisent que « *l'excédent de ressources des comptes de dépenses sur dotations de chaque année budgétaire est reporté sur l'année suivante. S'il n'est pas consommé l'année suivante, il est pris en recette à la deuxième partie du*

deuxième budget qui suit celui au cours duquel il est réalisé ».

Or au niveau pratique, la question récurrente qui se pose, concerne le responsable à qui revient la charge d'initier l'opération de reprise des « soldes non utilisés » au budget principal ?, soit par décision de l'ordonnateur, selon la procédure classique, soit à l'initiative du comptable public, sans décision préalable de l'ordonnateur, dès lors que le sort des soldes à reporter est une procédure de plein droit.

5- Règlement du budget principal

Il est rappelé que les « crédits de fonctionnement » engagés qui n'ont pas donné lieu au paiement, sont automatiquement reportés à l'exercice budgétaire suivant⁽¹⁷⁾. De même, les « *crédits de paiement* » au titre de la deuxième partie du budget, sont reportés sur le budget de l'année suivante⁽¹⁸⁾.

La comparaison des recettes avec les dépenses de la première partie fait apparaître soit un solde excédentaire soit un solde déficitaire ou nul. L'excédent constaté est inscrit aux recettes de la deuxième partie à la fin de l'exercice clôturé. Quant au déficit éventuel de la première partie, il est couvert par un prélèvement sur l'excédent de la deuxième partie.

¹² Art.169 de la loi organique n°113-14 relative aux communes promulguée par Dahir n°1-15-85 du 20 Ramadan 1436-BO n°6440 du 18-02-2016

¹³ Selon les dispositions de l'article 171 de la loi organique n° 113-14 relative aux communes, « Le compte d'affectation spéciale est soldé et clôturé par arrêté de l'autorité gouvernementale chargée de l'intérieur ».

¹⁴ L'article 172 de la loi organique n° 113-14 a précisé les modalités de création des comptes de dépenses sur dotations sans pour autant définir les modalités de leurs clôtures.

¹⁵ L'article 147 du décret n° 2-17-451 du 23 novembre 2017 portant règlement de la comptabilité publique des communes -version arabe -BO- 30 novembre 2017 n°6626.

¹⁶ En se basant sur le principe juridique du « parallélisme des formes », une décision administrative adoptée selon certaines formalités ne peut être retirée, abrogée, annulée ou modifiée qu'en respectant les mêmes procédures. Par conséquent, la clôture du compte de dépenses sur dotations doit être effectuée par arrêté de l'autorité gouvernementale chargée de l'intérieur.

¹⁷ Art 166 loi organique n°113-14, op.cit

¹⁸ Art 167 idem



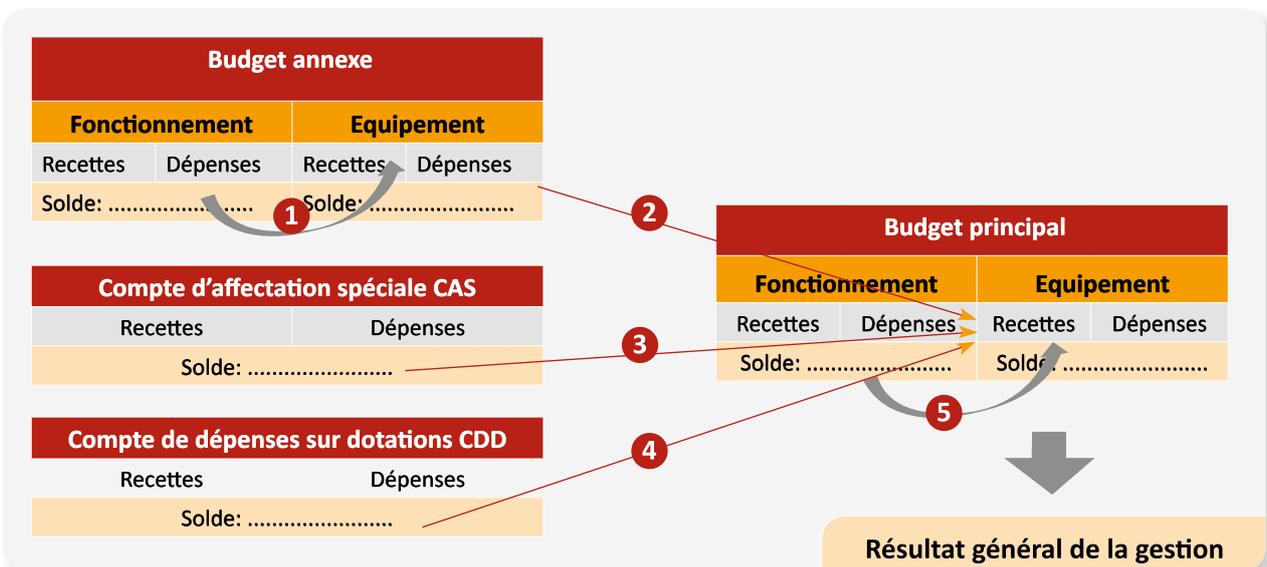
Les résultats constatés à la fin de l'exercice peuvent être récapitulés comme suit :

Tableau relatif aux soldes budgétaires et opérations de règlement du budget des collectivités territoriales :

Support budgétaire	Soldes	Opération de règlement
Budget annexe	Nul (1 ^{ère} partie)	•
	Excédent (1 ^{ère} partie)	Reporté à la 2 ^{ème} partie budget Annexe
	Excédent (2 ^{ème} partie)	Reporté à la 2 ^{ème} partie budget principal
Comptes spéciaux clôturés	Nul	•
	Excédent	Reporté à la 2 ^{ème} partie budget principal
Comptes spéciaux actifs	Nul	-
	Excédent	Reporté à l'année suivante
Budget principal	Nul (1 ^{ère} partie)	-
	Excédent (1 ^{ère} partie)	Reporté à la 2 ^{ème} partie budget principal
	Déficit (1 ^{ère} partie)	Couverture par un prélèvement de la 2 ^{ème} partie
	Excédent (2 ^{ème} partie) = résultat général de la gestion	Reporté à la 2 ^{ème} partie budget principal de l'année suivante « excédent de l'année précédente »

Le schéma suivant illustre le processus de règlement du budget et les interactions générées entre les 3 supports budgétaires :

-Tableau relatif au règlement des budgets des collectivités territoriales



NB: Le report de solde du CAS inactif pendant 3 années consécutives aux recettes de la 2^{ème} partie du budget principal au terme de la 3^{ème} année.
Le report de l'excédent du CDD inactif aux recettes de la 2^{ème} partie du budget principal, au terme de l'année suivante de l'exercice budgétaire.

III- Constat et analyse du circuit de règlement des budgets des collectivités territoriales

L'analyse de la procédure de règlement des budgets des communes dans sa globalité nous conduit à une conclusion fondamentale, qui nécessite une étude plus approfondie.

Les opérations du règlement des budgets des communes sont dominées par une conception juridique restreinte⁽¹⁹⁾, marquée par la prédominance de l'aspect formel et technique (inflation des procédures), au détriment de l'aspect managérial orienté vers le contrôle de gestion et l'évaluation de la performance budgétaire et financière.

En harmonie avec cette vision, les situations se rapportant au règlement des budgets (bilan d'exécution du budget et le résultat général du budget) se sont réduites en simples documents budgétaires, communiqués à titre d'information, à l'autorité administrative et au public, sans qu'ils soient examinés aux niveaux des commissions permanentes des collectivités territoriales chargées des budgets et des affaires financières et sans qu'ils soient validés par les organes délibérants ayant initialement adoptés le budget annuel.

Certes, les dispositions de l'article 275 de la loi organique relative aux communes n°113-14 ainsi que les dispositions du décret d'application relatif à la publication des états comptables et financiers⁽²⁰⁾, obligent le Président de la Commune (l'ordonnateur) à

élaborer et publier les réalisations budgétaires de l'année écoulée. Toutefois, il est constaté que les données objet de cette communication ne donnent aucune visibilité sur la gestion financière de la commune à l'égard des citoyens et des autorités de contrôle.

Ce constat général nous amène, enfin, à des pistes de réflexion orientées vers la valorisation de cette procédure de règlement du budget, comme étant un outil d'évaluation et d'ajustement de la programmation budgétaire et financière de la commune.

IV- Règlement du budget des communes comme outil de pilotage, de contrôle de gestion et de transparence

Aux fins d'implémenter le règlement du budget comme un vecteur de rationalisation et d'optimisation du processus budgétaire communal, la réflexion visant la réforme, devrait se focaliser sur plusieurs axes :

1- Axe juridique portant sur la simplification et la valorisation du règlement des budgets des collectivités territoriales

-Mettre fin à la dichotomie qui marque la procédure d'arrêté du budget communal, entre d'une part, le bilan d'exécution du budget élaboré par l'ordonnateur et d'autre part, le règlement du budget établi par le comptable public.

Il serait donc, utile d'optimiser le circuit de règlement du budget, en

confiant la mission d'établissement du règlement du budget tout entier au comptable assignataire, à charge pour lui d'arrêter les supports budgétaires (bilan d'exécution du budget) et de faire ressortir les reports et les soldes ;

La mise en place de cette procédure simplifiée serait une phase préparatoire à l'instauration du « compte financier unique »⁽²¹⁾ qui pourrait se substituer au bilan d'exécution du budget et au compte de gestion du comptable public.

- Une fois le règlement du budget établi par le comptable public, il est adressé à l'ordonnateur pour validation (signature) , ce dernier est tenu de le soumettre à l'examen de la commission chargée du budget et des finances, et ensuite à la délibération du conseil communal selon les mêmes formalités d'examen et d'adoption du budget annuel⁽²²⁾.

- En rapport avec la recommandation précédente, il serait judicieux de clarifier la procédure juridique à adopter par la « Cour régionale des comptes » dans l'examen des « bilans d'exécution des budgets » rejetés par les conseils délibérants ou par l'autorité administrative chargée du contrôle (le gouverneur).

L'intervention des juridictions financières, peut se traduire par «un avis consultatif» qui peut justifier, le cas échéant, l'engagement d'autres procédures de responsabilisation des acteurs intervenant dans le circuit budgétaire.

¹⁹ Abderrahmane HADDAD « la gestion budgétaire locale : les rationalités dominantes » ouvrage collectif – imprimerie Al maârif Al Jadida – Rabat-2011- p.139

²⁰ Article 2 du décret n° 2.17.290 du 14 ramadan 1438 du 9 juin 2017 fixant la nature et les modalités d'établissement et de publication des informations et des données contenues dans les états comptables et financiers prévus à l'article 275 de la loi organique n° 113.14 relative aux communes.

²¹ En France, la loi de finances au titre de l'année 2019 prévoit d'expérimenter auprès des collectivités territoriales qui le souhaitent, l'utilisation d'un compte financier unique , en prévision de le généraliser sur toutes les collectivités en 2024 : « Comprendre les finances locales » : Gremont, Lise Editeur: Harmattan, Année de Publication: 2019 p.83

²² Selon la réglementation tunisienne, les états financiers sont examinés par la commission interne de la commune qui se charge de la préparation d'un rapport à soumettre au conseil délibérant. (art 194) de « la loi organique n° 2018-29 du 9 mai 2018, relative au code des collectivités locales » - voir aussi le « Guide pratique de la préparation, l'approbation, l'exécution et le règlement du budget communal » édition officielle 2019, p.41



2- Axe portant sur la performance budgétaire et financière

-Rendre obligatoire la diffusion avec le règlement du budget des rapports de performance prévus par les lois organiques des collectivités territoriales⁽²³⁾. Cette pratique permettrait d'évaluer

les réalisations budgétaires selon la logique des résultats, en se référant à des objectifs assortis d'un système d'indicateurs précis ;

-Joindre avec les situations du règlement du budget les indicateurs de performance adoptés par la « Direction générale des collectivités

territoriales » dans le cadre du programme d'amélioration de la performance des communes, notamment le thème 2 intitulé : « Gestion des dépenses » et le thème 3 intitulé : « Gestion des ressources » ayant trait aux réalisations budgétaires constatées en fin d'année⁽²⁴⁾ ;

Thème	Indicateurs de performance (IDP)			Score Max
Gestion de la dépense	15	IDP 2.1	budgetisation et exécution des dépenses obligatoires relatives aux conventions	3
		IDP 2.2	les subventions allouées aux associations sur la base d'un appel à projet ou par consultation de la population par rapport au total des subventions allouées aux associations. (budget participatif)	4
		IDP 2.3	Taux d'engagement du budget d'investissement	4
		IDP 2.4	délais de notification de l'approbation et délais d'ordonnancement des marchés	4
Gestion des ressources	18	IDP 3.1	progression des ressources propres administrées par la commune	8
		IDP 3.2	actions entreprises pour assurer la gestion et la valorisation du patrimoine	4
		IDP 3.3	nombre de CAS inactifs ayant été apurés	3
		IDP 3.4	la régularité des émissions des ordres de recettes	3

Source : Programme d'Appui à l'amélioration de la performance des Communes Manuel Opérationnel du Programme – version 2020

3- Axe portant sur la transparence et la reddition de comptes

-Présenter les informations budgétaires issues du règlement du budget d'une manière pédagogique, synthétique, simplifiée et accessible par le public⁽²⁵⁾;

- Diversifier les modes de diffusion d'informations extraites du règlement du budget en s'appuyant sur une communication efficace et objective sur les réalisations budgétaires et financières de la commune⁽²⁶⁾ ;

4- Axe portant sur le pilotage et la visibilité de la gestion budgétaire

- Mettre à la disposition des décideurs des Communes un « système d'information intégré » dédié à l'exploitation des données

²³ En vertu de l'article 158 de la loi 113-14, le président de la commune élabore un projet de performance relatif à chaque programme, avec des objectifs et des indicateurs de mesure, et le présente devant la commission chargée du budget, des affaires financières et de la programmation.

²⁴ Le programme du gouvernement pour l'amélioration de la performance des communes s'articule autour de trois axes principaux : 1- Développement et mise en œuvre d'un système d'allocation basé sur la performance des Communes cibles. 2- Renforcement du cadre institutionnel pour la coopération inter-communale. 3- Amélioration de l'organisation et des capacités en ressources humaines des communes cibles.

Les Indicateurs de Performance concernent six thèmes clés : Thème 1 : Gouvernance et Transparence ; Thème 2 : Gestion des dépenses ; Thème 3 : Gestion des ressources ; Thème 4 : Ressources Humaines ; Thème 5 : Gestion Environnementale et Sociale et ; Thème 6 : Qualité de service aux citoyens.

²⁵ Selon le code de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques, « Le public doit être pleinement informé de l'activité financière passée, présente et prévue et des principaux risques financiers », Manuel du Fonds monétaire international - Édition française 2008 ; p.12

²⁶ L'article 275 de la loi organique relative aux Communes n° 113-14 prévoit que les états financiers peuvent être publiés par voie électronique. L'article 3 du décret n° 2.17.290 du 9 juin 2017 fixant la nature et les modalités d'établissement et de publication des informations et des données contenues dans les états comptables et financiers prévoit que la publication des états financiers doit être au moins effectuée au niveau du siège principal de la commune et au niveau du portail de la Direction générale des collectivités territoriales.

du bilan d'exécution du budget, notamment par la génération automatique des ratios d'analyse financière avec des comparaisons rétrospectives et prospectives et la possibilité de faire des simulations pour apprécier la pertinence et les risques éventuels de certaines décisions ayant un impact budgétaire⁽²⁷⁾.

-Annexer au bilan d'exécution du budget, à l'instar de plusieurs expériences comparées, certains ratios d'analyse financière⁽²⁸⁾, ce qui contribuera à l'amélioration de la qualité d'informations budgétaires, tout en reflétant une idée à la fois globale et synthétique de la situation financière de la collectivité⁽²⁹⁾.

-S'inscrire, dès à présent, dans le cadre de la mise en œuvre de la comptabilité générale⁽³⁰⁾. Cette réforme implique l'adoption par les collectivités territoriales des normes de la consolidation des comptes⁽³¹⁾; un chantier qui consiste à agréger, additionner et neutraliser les flux financiers internes entre le budget principal, les budgets annexes et les comptes spéciaux de la même commune pour présenter les états financiers comme ceux d'une entité unique⁽³²⁾; la finalité d'une telle réforme serait d'améliorer d'une manière substantielle la qualité d'informations fournies aux citoyens.

En guise de conclusion, il est devenu nécessaire, dans une perspective de modernisation globale des

finances locales et dans l'objectif d'assurer la cohérence entre les réformes budgétaires de l'Etat et des collectivités territoriales, de repenser sur plusieurs dimensions (juridique / technique / managerielle) le dispositif actuel du règlement des budgets des collectivités territoriales.

Cette réflexion doit reposer sur les deux rationalités indissociables, normative et managerielle :

La rationalité normative visant la simplification et l'optimisation de la procédure de règlement du budget (un seul acteur chargé de son établissement : le comptable public) et la valorisation juridique de cette procédure (examen et adoption du règlement du budget par les organes délibérant des collectivités territoriales) (normalisation des interventions des acteurs principaux le comptable/l'ordonnateur /la Cour régionale des comptes...).

Quant à la deuxième rationalité managerielle, elle doit se matérialiser par l'enrichissement du règlement du budget par des informations assurant le pilotage et l'évaluation de la performance budgétaire et financière.

Enfin, il est évident que la refonte du dispositif du règlement des budgets doit tenir compte de l'environnement juridique évolutif des finances locales, notamment avec l'adoption des règles de la comptabilité générale; une réforme de grande ampleur qui impactera en profondeur le mode de gestion financière des collectivités territoriales.

²⁷ Il est important de capitaliser sur l'expérience de la Trésorerie Générale du Royaume qui a instauré depuis 2009 un système de conseil financier au service de la gestion des finances locales et mis à la disposition des comptables gestionnaires des budgets des collectivités locales en vue d'éclairer les élus locaux sur l'impact financier de leurs décisions et sur l'état de la situation financière de leurs collectivités.

Pour l'expérience française la « direction générale des finances publiques » DGFP a mis en place un logiciel SAFRAN servant d'outil d'analyse financière des collectivités territoriales.

²⁸ Selon la réglementation Française (la Loi Administration Territoriale de la République (ATR) du 6 février 1992) la publication de certains ratios dans la maquette budgétaire des collectivités territoriales est une obligation juridique.

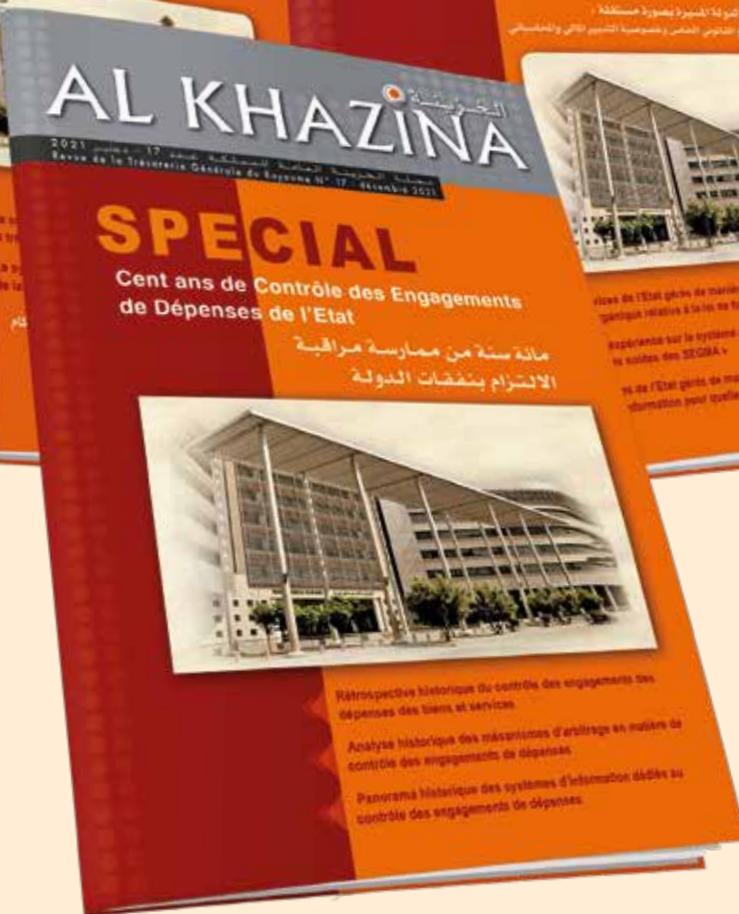
²⁹ Guyon, Laurent « fiche des finances publiques locales » Editeur : Ellipses, Année de Publication : 2018 p.168

³⁰ Note de service TGR N°24 du 1 octobre 2021 relative au cadre conceptuel, au recueil des normes comptables et au plan des comptes des collectivités territoriales.

³¹ Le normalisateur international de comptabilité publique (International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)) a publié en 2001 trois normes comptables (IPSAS 6, 7 et 8) relatives à la consolidation des comptes à l'attention des États et des collectivités locales.

³² Manuel des normes comptables internationales du secteur public IPSAS - édition 2015 - volume 1-p. 315







Mohammed NEJJAR,
*Chef de la division de la recherche et
des études*

Le rétablissement de crédits : une procédure budgétaire et comptable particulière

En guise d'introduction, il y a lieu de distinguer entre les procédures budgétaires qu'on pourrait qualifier de « conventionnelles » respectant le cadre budgétaire et comptable établi par la constitution financière autour des grands principes et règles techniques permettant d'assurer une saine gestion des finances publiques, et les procédures dites « particulières » résultant d'un dispositif juridique spécial autorisant la dérogation au droit commun.

Les procédures comptables particulières sont prévues pour répondre à une double préoccupation liée d'une part, à l'impératif d'une gestion efficace et souple et d'autre part, au souci de performance pour les services administratifs, en vue de la réalisation des objectifs définis d'un programme ou des programmes d'une politique publique d'un secteur donné, et ce dans le respect de l'autorisation parlementaire accordée.

Le champ d'étude de cette contribution sera limité à un rappel des principes fondamentaux de la procédure budgétaire dans le droit de la comptabilité publique nationale (i), qui sera analysée à travers une présentation du cas de rétablissement de crédits, en tant que procédure comptable particulière par excellence du système de gestion budgétaire au Maroc (ii) ainsi qu'à sa pratique ou son utilisation par les gestionnaires publics aussi bien au niveau du budget de l'Etat qu'au niveau des budgets des

collectivités territoriales (iii), en prenant pour exemple concret deux situations ayant retenu notre attention susceptibles de donner lieu à rétablissement de crédits (iiii) : la première a trait à la restitution de l'indu par un particulier/fonctionnaire; la deuxième concerne la restitution des sommes payées à titre provisoire par les services diplomatiques ou consulaires du Maroc à l'étranger.

Le développement de ces éléments de recherche qui seront détaillés ci-après, compte tenu de la disponibilité des données dans le domaine, nous permettra de cerner de près, autant que faire se peut, le sujet de notre contribution méconnu du grand public, sous toutes ses formes, couvrant donc les aspects doctrinaux et opérationnels ainsi que les modalités particulières d'application de la procédure de rétablissement de crédits au niveau des budgets des organismes publics susmentionnés.

I- Procédure budgétaire et réaffirmation des grands principes budgétaires par la loi organique relative à la loi de finances (LOF) de 2015

La procédure budgétaire est une activité qui se répète chaque année et comprend plusieurs phases : préparer, arrêter, exécuter et régler le budget. Elle est soumise, en plus du principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de

comptable structurant le droit de comptabilité publique marocain, à un certain nombre de principes et règles budgétaires qui assurent clarté, logique et un ordre dans la définition du contenu des comptes ou supports budgétaires et documents y afférents soumis au Parlement, de la transparence en matière de leur présentation et leur contrôle, ainsi que de leur apurement⁽¹⁾.

L'ensemble de ces règles, que chaque administration ou collectivité publique en général doit appliquer pour ses opérations financières, originellement édictées par le décret français du 31 mai 1862, a été repris en partie au Maroc respectivement par le premier texte de la comptabilité publique de 1917 et ensuite, par le dahir du 20 moharrem 1378 (6 août 1958) portant règlement sur la comptabilité publique, le décret Royal n°330.66 du 21 avril 1967 portant règlement général de comptabilité publique ainsi que par les lois organiques relatives à la loi de finances adoptées depuis 1963.

En 2011, les finances publiques ont été évoquées au niveau de l'article 75 de la Constitution, qui dispose qu'une loi organique fixe et organise toute la matière financière mettant en relation le pouvoir exécutif et le pouvoir législatif, en précisant que le Parlement vote la loi de finances, déposée par priorité devant la Chambre des Représentants, dans les conditions prévues par

¹ Marc LOZE, « Finances de l'Etat », 1971, éditions La porte, Rabat, p.195.

une loi organique, qui détermine la nature des informations et les documents et données nécessaires pour enrichir les débats parlementaires sur le projet de loi de finances.

En application des dispositions de l'article 75 précité de la Constitution, une nouvelle loi organique n°130-13 adoptée et entrée en vigueur en janvier 2016 a réaffirmé le rattachement du Maroc aux grands principes budgétaires élémentaires définissant et régissant l'élaboration, la présentation, l'exécution et le contrôle du budget de l'Etat, basés autour des trois axes fondamentaux ci-après :

-le renforcement de la performance de la gestion publique ;

-le renforcement du rôle du parlement dans le contrôle des finances publiques ;

- le renforcement des règles et des principes financiers visant notamment, l'unité, l'autorisation budgétaire, l'annualité, l'universalité, la sincérité budgétaire et comptable, l'équilibre financier et la transparence.

L'ensemble de ces règles qui intègrent les évolutions récentes en matière d'organisation de la gestion publique est consacré successivement au niveau des dispositions suivantes :

Pour les principes de l'unité, l'annualité et l'autorisation, ils sont indiqués au niveau des articles 1 et 3 :

- L'article premier dispose: « La loi de finances détermine, pour chaque année budgétaire, la nature, le montant et l'affectation de l'ensemble des ressources et

des charges de l'Etat, ainsi que l'équilibre budgétaire et financier qui en résulte. Elle tient compte de la conjoncture économique et sociale qui prévaut au moment de sa préparation, ainsi que des objectifs et des résultats des programmes qu'elle détermine ».

- L'article 3 énonce : « La loi de finances de l'année prévoit, évalue, énonce et autorise, pour chaque année budgétaire, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat (...) »

Par ailleurs et dans l'objectif de préserver une présentation budgétaire sincère des ressources et des charges, et en application du principe de l'équilibre prévu par l'article 77 de la constitution, le texte de 2015 a été enrichi et amélioré en vue de répondre à ces deux impératifs.

Ainsi, l'article 10 dispose : « Les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'État ».

Pour l'équilibre, l'article premier indique: « La loi de finances détermine, pour chaque année budgétaire, la nature, le montant et l'affectation de l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat, ainsi que l'équilibre budgétaire et financier qui en résulte ».

Et l'article 20 souligne: « En vue de préserver l'équilibre des finances de l'Etat prévu à l'article 77 de la Constitution, le produit des emprunts ne peut pas dépasser la somme des dépenses d'investissement et du remboursement du principal de la dette au titre de l'année budgétaire ».

Concernant le principe de l'universalité, il a été réaffirmé

par l'article 8 de la loi organique relative à la loi de finances qui dispose: « Il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction entre les recettes et les dépenses, l'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses ». Et que « Toutes les recettes et toutes les dépenses sont imputées au budget général ».

Ce principe permet en effet à l'autorité budgétaire de conserver son pouvoir de décision et de contrôle, et de gérer les fonds publics en respectant les notions de solidarité entre les citoyens et d'unité nationale accordant à l'administration un instrument de gestion souple, du fait qu'il n'est pas possible d'individualiser l'utilisation des sommes versées et de suivre le parcours d'une recette fiscale.

Il a, donc, pour fonction de permettre aux parlementaires de prendre connaissance aisément de toutes les opérations détaillées par le budget, ce qui suppose de réunir deux exigences fondamentales : primo, que toutes les dépenses et les recettes de l'Etat soient inscrites dans le budget sans exception ; secundo, une forme de présentation budgétaire reposant sur « la règle du budget brut », qui interdit à un service public de présenter ses prévisions de dépenses, en ayant défalqué au préalable le montant des recettes éventuellement escompté⁽²⁾.

Il est à signaler à ce propos, que la reprise du principe d'universalité dans la LOF de 2015 a été plus large et plus claire, dans la mesure où son introduction a été faite dans le cadre d'une reformulation qui englobait les deux principes de non affectation et de non compensation avec intégration

² Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan et Jean-Pierre Lassale « Finances publiques », LGDJ, 12ème édition, 2013, page 278.

dans le budget de l'Etat des composantes de recettes et de dépenses relatives à la gestion des fonds publics, résultant de certaines opérations de comptes de trésorerie.

II- Procédures comptables particulières, exceptions dérogeant au principe de l'universalité : cas des rétablissements de crédits

Par souci d'efficacité procédurale, et en vue d'assurer une bonne exécution de certaines opérations de dépenses et de recettes des organismes publics, le législateur a prévu des exceptions aux règles budgétaires susvisées sur lesquelles s'arc-boute l'architecture d'ensemble du modèle des finances publiques adopté dans le cadre de la loi organique n°130-13 susvisée relative à la loi de finances.

Parmi ces exceptions, il y a lieu de retenir celles se rapportant au principe de l'universalité, plus particulièrement à la règle de non affectation, et qui sont au nombre de trois prévues au niveau de la LOF de 2015 précitée, notamment le chapitre VII intitulée: « Des procédures comptables particulières », à savoir:

-les prélèvements sur recettes ou impôts affectés : c'est le cas de certains impôts et taxes qui sont affectés à certaines dépenses dans le cadre de comptes spéciaux du Trésor ou à la couverture des dépenses particulières reversées au profit des établissements publics⁽³⁾, à de nouvelles dépenses;

-les fonds de concours versés par des personnes morales

autres que l'Etat ou physiques pour concourir avec l'Etat à des dépenses d'intérêt public ainsi que le produit des dons et legs versés par des donateurs pour la réalisation d'une œuvre bien précise ;

- et les rétablissements de crédits, en vue d'inciter les services administratifs à affecter les recettes provenant de la restitution des sommes indûment payées, à de nouvelles dépenses.

La première procédure particulière est énoncée au niveau de l'article 8 (alinéa 4) de la LOF dont les dispositions portent des dérogations au principe de non affectation précitée en précisant que « certaines recettes peuvent être affectées à certaines dépenses dans le cadre des budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome, des comptes spéciaux du Trésor ou de procédures comptables particulières ».

Ces affectations comptables sont définies et décrites dans la LOF de 2015 au niveau du chapitre IV (articles 21 à 24) pour les SEGMA ⁽⁴⁾ et au niveau du chapitre V (articles 25 à 30) pour les comptes spéciaux du Trésor (CST).

Ensuite, les deux autres procédures sont évoquées respectivement au niveau des articles ci-après :

- L'article 34 qui dispose que : « Les fonds de concours versés par des personnes morales autres que l'Etat ou physiques pour concourir avec ceux de l'Etat à des dépenses d'intérêt public ainsi que le produit des dons et legs, sont directement portés en recettes,

selon le cas, au budget général, aux budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome ou aux comptes spéciaux du Trésor. Un crédit d'égal montant peut être ouvert en addition aux crédits accordés par la loi de finances tout en précisant que les fonds de concours ne peuvent, en aucun cas, être alimentés par des recettes fiscales ».

- et l'article 35 du même texte qui stipule que: « Peuvent donner lieu à rétablissement de crédits, les recettes provenant de la restitution à l'Etat de sommes payées indûment ou à titre provisoire sur des crédits budgétaires, dans les conditions et selon les modalités fixées par voie réglementaire ».

III- Le rétablissement de crédits: Bref rappel historico-réglementaire

C'est une procédure entrant dans le cadre de la gestion courante des finances publiques au profit des gestionnaires publics, découlant des prérogatives de la loi organique relative à la loi de finances, destinées à conférer à leur action plus de souplesse pour la reconstitution des dotations budgétaires, prenant la forme d'un « acte modificatif » du budget après son adoption, dans les conditions fixées par les décrets d'application de la comptabilité publique.

Il convient de rappeler que la procédure de rétablissement de crédits est un mécanisme ancien qui n'a pas varié grandement avec le temps, depuis son instauration pour la première fois au Maroc par le règlement de la comptabilité publique en 1917 (article 42) qui a posé le principe, ensuite en 1958

³ Part de l'IS /IR (5%) et part de 30% prélevée sur les recettes fiscales indirectes (TVA) ainsi que les prélèvements opérées sur les recettes de privatisation pour alimenter le Fonds Hassan II pour le développement économique et social, qui était créé en 1999 par Feu SM le Roi Hassan II, sous forme d'un compte d'affectation spécial ayant pour but de financer les programmes et projets d'investissements, transformé ensuite en devenant un établissement public en 2002 par la loi n°36-01.

⁴ Cf. le numéro spécial n°16, Mars 2021 de la revue Al Khazina dédié aux SEGMA, « Les Services d'Etat Gérés de Manière Autonome: entre spécificité du statut et particularisme de la gestion financière et comptable».



par le dahir du 6 août 1958 portant règlement sur la comptabilité publique qui a précisé le seuil et les modalités de rétablissement (article 51), puis par le décret Royal n°330-66 portant règlement général de comptabilité publique du 26 avril 1967 (article 88), et les décrets d'application des lois organiques relatives aux lois de finances successives de 1970, 1972, 1998 et 2015.

Par ailleurs, et dans le même sillage historico-réglementaire, il sied de rappeler à cet effet que pour le secteur local, la procédure de rétablissement de crédits (pour trop perçu essentiellement) a été étendue par la suite aux collectivités territoriales dans le cadre de la charte de décentralisation, communément connue sous l'appellation de la charte communale de 1976, qui a posé les jalons d'une décentralisation communale assez avancée et les réformes subséquentes intervenues par la suite en 2009/2010 et 2015⁽⁵⁾.

IV- Modus operandi du rétablissement de crédits : dispositif varié selon le secteur

Selon la définition donnée par André PAYSANT, faisant référence à l'article 19 de l'Ordonnance 59-2 du 02 janvier 1959, le rétablissement de crédit est une procédure « qui consiste à annuler des dépenses effectuées sur crédits budgétaires et à rétablir ainsi la dotation initiale du

chapitre sur lequel les paiements avaient été effectués »⁽⁶⁾.

Il s'agit, selon cette définition courte et précise du rétablissement de crédits, d'annuler une dépense préalable en reconstituant une disponibilité de crédits pour engager et payer à hauteur des remboursements obtenus, et nullement d'une augmentation de crédit au profit du service administratif bénéficiaire, c.à.d. un mouvement de crédit dans le sens des dispositions autorisant l'exécutif à prendre des initiatives en vue de modifier le budget en se basant sur les prérogatives découlant de la LOF de 2015 (ouverture de crédits supplémentaires en cas de nécessité impérieuse d'intérêt national ou allocation de crédits additionnels prélevés sur le chapitre «dépenses imprévues et dotations provisionnelles» pour couverture des besoins urgents, etc.).

La procédure de crédits permet en effet, non pas de rattacher une recette comme pour le cas prévu pour les fonds de concours, justifiée par les nécessités d'une gestion par un SEGMA ou l'affectation de recettes particulières à certains types d'opérations dans le cadre des comptes d'affectation spéciale ou l'affectation de certaines dépenses couvrant les collectivités territoriales ou les établissements publics, mais de restituer à un service donné des crédits consommés de façon, soit erronée ou à titre provisoire, ou ayant

donné lieu à de simple « avances ».

Après ces précisions d'ordre terminologique et analytique de l'expression « rétablissement de crédits », seront traitées successivement, la procédure d'exécution proprement dite de rétablissement pour le budget de l'Etat et pour les budgets des collectivités territoriales prévue par la réglementation en vigueur.

A- Procédure de rétablissement des crédits pour le secteur de l'Etat :

Les procédures d'exécution des rétablissements suite à la restitution au Trésor de sommes payées indûment ou à titre provisoire sur crédits budgétaires.

Comme cela a été souligné plus haut, il s'agit, d'annuler des dépenses déjà effectuées en rétablissant les autorisations budgétaires ; une opération qui vise à effectuer de simples régularisations d'ordre comptables, et qui permet de réaliser de manière indirecte, une affectation de recette par rectification des prévisions, en annulant une dépense effectuée sur crédits budgétaires, et en rétablissant la dotation d'origine de la rubrique concernée à hauteur des remboursements reçus.

Les conditions et les modalités d'application des dispositions relatives au rétablissement de crédits sont décrites et précisées actuellement pour l'Etat par deux

⁵ 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 (article 16);

- Décret n° 2.76.576 du 5 chaoual 1396 (30 Septembre 1976) portant règlement de la comptabilité des collectivités locales et de leurs groupements (article 72, 3ème alinéa);

- Décret n° 2.76.575 du 30 septembre 1976 pris en application 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 fixant notamment, en cas de reversement pour trop perçu, le seuil pouvant donner lieu à rétablissement de crédits (500 dh);

- Dahir n° 1.09.02 du 18 février 2009 portant promulgation de la loi n° 45-08 relative à l'organisation des finances des collectivités locales et de leurs groupements (article 29);

- Décret n° 2-09-441 du 3 janvier 2010 portant règlement de la comptabilité publique des collectivités locales et de leurs groupements (article 82);

- Dahir n° 1-15-83 du 20 ramadan 1436 portant promulgation de la loi organique n°111-14 relative aux régions, notamment son article 215;

- Dahir n° 1-15-84 du 20 ramadan 1436 portant promulgation de la loi organique n°112-14 relative aux préfectures et provinces notamment son article 193;

- Dahir n° 1-15-85 du 20 ramadan 1436 portant promulgation de la loi organique n°113-14 relative aux communes, notamment son article 202 ;

- et les décrets portant règlements de la comptabilité publique desdites collectivités de 2017 dont les dispositions se rapportant au rétablissement de crédits, en application des articles des lois organiques susvisées, ont été respectivement prévues au niveau des articles 88 pour les régions, les préfectures et provinces et les communes.

⁶ André PAYSANT, « Finances publiques », 5ème édition, 1999 Dalloz, page 209.

textes réglementaires, notamment en ce qui concerne le seuil donnant lieu à rétablissement, les justifications y afférentes, et les délais pour la réalisation de la procédure d'exécution ainsi que les cas où ladite procédure ne doit pas s'appliquer.

Il s'agit en premier lieu d'un texte plus ancien de référence celui du décret Royal portant règlement général de comptabilité publique de 1967, qui prévoit dans son article 88 que les reversements de fonds peuvent donner lieu à rétablissement individuel de crédit lorsque le montant de la somme reversée est égal ou supérieur à mille dirhams (1000 dirhams) et que dans tous les autres cas, la somme reversée est prise en recettes au chapitre des recettes accidentelles.

Et de préciser, en outre, qu'au-dessous de mille dirhams (1000 dirhams), les reversements de fonds sont récapitulés sur des états périodiques certifiés par le comptable assignataire.

Afin de respecter le cadre annuel des dotations budgétaires reconstituées ou réintégrées, le décret Royal susvisé souligne que les rétablissements de crédits ne peuvent intervenir que pendant la gestion qui a supporté la dépense correspondante.

Il s'agit, en plus, d'un texte plus récent celui du décret n° 2-15-426 du 15 juillet 2015 relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances, en application de l'article 35 de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances précitée, qui souligne dans son article 10, avec précision les cas des exclusions de la procédure de l'affectation de recettes récupérées:

« Les produits de cession ou de commandes faites par un service public à un autre service public, ainsi que de prestations de services fournies par un service public à un autre service public, sont portés en recettes, selon le cas, au budget général, aux budgets des services de l'Etat gérés de manière autonomes ou aux comptes spéciaux du Trésor et ne peuvent, en aucun cas, donner lieu à rétablissement de crédits au profit du service public cédant ou fournissant la prestation ».

Pour ce qui est de la procédure opérationnelle de rétablissement de crédits, lorsque la dépense est supérieure à 1000 dh, la demande de rétablissement de crédits est adressée à la Direction du budget relevant du ministère de l'économie et des finances (MEF) par l'ordonnateur ou sous ordonnateur concerné, accompagnée de l'attestation de recette établie et certifiée par le comptable assignataire.

La procédure comptable de rétablissement de crédits est réalisée par le comptable assignataire qui effectue ces opérations, en s'assurant du respect des règles prévues en la matière selon les modalités comptables suivantes, à savoir : la constatation du montant encaissé par une prise en charge comptable au niveau du compte de disponibilité ou « numéraire », par le crédit au niveau du budget- chapitre n°1.1.0.0.00.000.0000- Administrations diverses, selon le cas, à la rubrique « Reversements de fonds sur les dépenses budgétaires » ou « Reversement sur traitement et salaires ».

Après accord du ministre de l'économie et des finances (Direction

du budget), l'ordonnateur procède alors à rétablir la dotation initiale du programme sur lequel les paiements avaient été effectués en abondant la dotation budgétaire en contrepartie de la recette restituée⁽⁷⁾.

S'agissant des délais pour l'exécution de la procédure de rétablissement de crédits, l'article 88 du règlement général de comptabilité publique (RGCP) a posé le principe en prévoyant que le rétablissement de crédits ne peut intervenir que pendant la gestion qui a supporté la dépense correspondante, et ce en vertu de la règle de l'annualité qui veut que les crédits ouverts au titre d'un budget ne créent aucun droit au titre du budget suivant.

Habituellement, un crédit non utilisé dans le courant de l'exercice doit être annulé selon le droit de la comptabilité publique tel que fixé par le RGCP de 1967 dans son article 87, qui dispose que: « Tombent en annulation, les crédits de fonctionnement ouverts au titre d'un budget et non consommés par des ordonnancements ayant donné lieu au visa du comptable ». Toutefois, les crédits de paiement disponibles au titre des dépenses d'investissement sont reportés par arrêté du ministre des finances ouvrant une dotation de même montant s'ajoutant aux crédits de paiement ouverts par la loi de finances de l'année.

Aussi, des assouplissements et des arrangements sont envisageables pour certaines natures de dépenses se rapportant à la rémunération du personnel; le rétablissement de crédit peut intervenir sans limitation de durée, eu égard aux quotités saisissables et insaisissables prévues par la réglementation en vigueur (voir infra, IV- A).

⁷ Manuel de la comptabilité publique des crédits et des engagements de dépenses du Contrôle général des engagements de dépenses de l'Etat, 1ère édition 2005.



B- Procédure de rétablissement des crédits pour le secteur local :

Les procédures d'exécution des rétablissements de crédit pour le secteur local se caractérisent par des délais dérogatoires ou extensifs et l'absence de seuil pour l'affectation de la recette au titre des remboursements reçus pour le trop perçu.

En effet, et en application de la règle d'annualité compte tenu de sa transposition aux finances locales, les crédits ouverts au titre d'un budget ne doivent créer aucun droit au titre du budget suivant, conformément aux dispositions des lois organiques des collectivités territoriales (article 180 pour les régions, article 159 pour les provinces et préfectures et article 167 pour les communes).

Mais, ce principe admet des exceptions légales pour le secteur local, qui s'expliquent par les inconvénients de la pratique de la règle de l'annualité, notamment pour les budgets des collectivités territoriales, qui sont motivées par des raisons d'ordre technique afin d'assurer à ces organismes publics une souplesse de gestion.

D'aucuns ont estimé que l'application de cette règle d'annualité aux opérations des collectivités territoriales pourrait s'avérer encombrante ou gênante, pouvant conduire à la non réalisation des dépenses, et qu'elle ne doit pas être en contradiction avec les techniques prévues en matière d'autorisation de programme, de désaffectation de crédits, et des possibilités offertes concernant l'extension de la règle de report de crédits aux dépenses de fonctionnement, en plus des

opérations d'investissement.

Pour pallier ces considérations d'ordre technique, une exception à la règle d'annualité a été prévue, en autorisant le report de crédits de paiement non employés au titre des dépenses d'investissement et l'utilisation de la procédure de rétablissement de crédit, selon des délais différents de ceux prévus pour l'Etat fixés par le règlement général de comptabilité publique de 1967 susvisé, en prévoyant que ledit rétablissement peut intervenir au-delà de la gestion qui a supporté la dépense correspondante.

En effet, on peut lire dans les trois lois organiques des collectivités territoriales relatives respectivement aux régions, aux préfectures et provinces, et aux communes (articles 193, 202 et 215) que « les rétablissements ne peuvent avoir lieu que pendant les deux années budgétaires qui suivent l'exercice qui a supporté la dépense correspondante ».

Les nouvelles rédactions laissent apparaître un manque de cohérence et d'harmonisation entre les dispositions de ces textes par rapport à ceux fixés auparavant, qui comportent des imprécisions susceptibles de susciter la confusion; Tantôt, on parle de deux ans dans les lois organiques susvisées- comme dans les textes précédant la dernière réforme de la décentralisation de 2015-, tantôt d'un délai d'un an, comme il ressort de la lecture des articles 88 susmentionnés des décrets portant règlements de la comptabilité publique des dites collectivités de 2017.

Ainsi, les rédactions disponibles actuellement en arabe ne sont pas heureuses, en se conformant,

cahin-caha au principe de l'annualité, se présentent dans les termes suivants:

« Le rétablissement de crédits peut intervenir pendant la gestion qui a supporté la dépense correspondante. Elle peut également donner lieu à une ouverture de crédits au cours de l'année budgétaire qui suit celle qui a supporté ladite dépense.

« Le rétablissement et l'ouverture de crédits sont opérés par décision de l'ordonnateur, sur la base de la déclaration de recette établie par le comptable assignataire ».

En outre, il y a lieu de remarquer que les décrets de comptabilité publique des collectivités territoriales susvisées n'ont pas fixé de seuil pour le rétablissement de crédits provenant de la restitution des sommes payées indûment, ce qui constitue un recul par rapport au décret n° 2-09-441 du 3 janvier 2010 portant règlement de la comptabilité publique des collectivités locales et de leurs groupements, dont les dispositions de l'article 82 (1^{er} alinéa et 3^{ème} alinéa) étaient rédigées comme suit:

« Les reversements de fonds sur les dépenses budgétaires peuvent donner lieu à rétablissement individuel de crédits lorsque le montant de la somme reversée est égal ou supérieur à deux mille (2.000) dirhams ».(...).

« En dessous de deux mille (2.000) dirhams, les reversements de fonds sont récapitulés sur des états périodiques certifiés par le comptable assignataire et pris en recette à la rubrique « recettes diverses et accidentelles » du budget de la collectivité territoriale ou du groupement.

V- Situation des affectations de recettes restituées par rétablissement de crédit

Comme évoqué plus haut, l'on se limitera à deux situations exceptionnelles d'affectation de recettes par rétablissement de crédit dans le sens donné par la LOF de 2015 au niveau de ses articles 8 (alinéa 4) et 35 susvisés:

A- Restitution de l'indu par un particulier/fonctionnaire

Il convient préalablement de rappeler à cet égard, que le recouvrement des recettes liées à la constatation d'un indu pouvant donner lieu à rétablissement de crédits s'effectue, d'une part, conformément aux prescriptions de l'instruction du ministre des finances 572. CAB du 14 décembre 1970, notamment son article 4 qui dispose : « Il n'est pas émis d'ordre de recette pour la récupération des sommes indûment payées à des agents ou fonctionnaires de l'Etat lorsqu'ils continuent à être payés par le même ordonnateur que celui qui a mandaté à tort lesdites sommes. La récupération des créances de cette nature s'effectue par compensation sur les émoluments ultérieurs des intéressés à l'occasion de la liquidation de leurs droits ».

D'autre part, il s'effectue également conformément aux dispositions de l'article 25 de la loi de finances de 2005 modifiant l'article 12 du code de recouvrement des créances publiques qui a apporté des précisions relatives aux modalités d'exécution des ordres de recettes relatifs aux créances publiques de l'Etat, des collectivités territoriales et de leurs groupements et des établissements publics autres que celles visées aux articles 8,9,10 et 11 dudit code, en les

rendant exécutoire (les ordres de recettes) dès leur émission par les ordonnateurs concernés ou les comptables assignataires lorsqu'il s'agit de versements sur traitements et salaires payés sans ordonnancement préalable.

La gestion des indus, concerne depuis longtemps et d'une manière générale ⁽⁸⁾ l'ensemble des fonds indûment versés par l'Etat à des tiers, notamment les trop perçus, et dont la responsabilité de l'ordonnateur vis-à-vis du juge des comptes peut être engagée s'il ne met pas en œuvre toutes les diligences nécessaires à la récupération des sommes en cause, dans les meilleurs délais et les conditions fixées par la législation et la réglementation en vigueur.

S'agissant de la paie du personnel de l'Etat, l'on peut donner à titre d'exemple les situations générant des indus les plus couramment citées, comme le cas du trop perçu par un fonctionnaire qui par suite d'un détachement ou d'une nouvelle affectation aurait perçu deux fois son traitement, ou d'un mandatement à tort de traitement ou indemnités à un fonctionnaire, agent ou responsable suite à une erreur de liquidation au niveau de la mise en paiement de sa rémunération, ou encore le cas d'un fonctionnaire suite au passage d'un statut de maladie ordinaire à un statut de congé longue maladie.

Les récupérations au titre des trop perçus peuvent parfois poser des difficultés car elles peuvent s'étaler sur plusieurs exercices, en cas de montants importants versés à tort, eu égard à la quotité saisissable qui limite la part de la récupération sur la paie des agents publics de l'Administration et des collectivités territoriales, fixé par le dahir de 1941 et la

réglementation en vigueur, en vue de leur garantir un « revenu minimum » à percevoir et leur assurer une vie décente .

Il est à souligner que les trop perçus constatés sur les traitements et salaires des fonctionnaires et agents de l'Etat donnent lieu à un enregistrement au niveau des registres auxiliaires ouverts à cet effet par les comptables assignataires concernés retraçant les références des dossiers de précomptes avec indication de toutes les informations s'y rapportant (N° de matricule, montant, motif et date d'effet de précompte).

La récupération de l'indu se traduit, après s'être assuré du respect des règles prévues en la matière, par un rétablissement de crédits en atténuation de la dépense. Dans le cas où le paiement n'intervient pas dans les délais réglementaires et les conditions prévues à cet effet, le remboursement effectué est porté alors, en recettes au budget général conformément aux dispositions de l'article 88 du décret n°330-66 susvisé.

A ce titre, la TGR a précisé, dans son rapport d'activité annuel de 2020, en ce qui concerne la gestion des trop perçus, pour une masse salariale représentant le principal poste des dépenses du budget de l'Etat estimée à 133,5 MM DH , et correspondant à un nombre de fonctionnaires qui s'élève à 754 503, les principales indications ci-après :

- concernant les montants indûment versés, aux fonctionnaires et agents de l'Etat en activité normale, suite au retard de notification des actes de régularisation de leur situation administrative, ils se sont établis à 661,3 MDH (pour un nombre de dossier constatés estimé à

⁸ Cf. sur ce point, la note du 25 mars 1968 adressée par le ministre des finances à Monsieur le sous- directeur, chef du service d'ordonnancement mécanographique au sujet des trop perçus.



183660) contre 789,5 MDH (pour un nombre de dossier constatés estimé à 571980) un an auparavant, soit une baisse de 16,2%; une situation qui s'explique, selon le rapport, par la baisse du nombre d'actes d'absence irrégulière pris en charge par les services de la TGR.

- S'agissant de la gestion des ordres de recettes et oppositions juridiques au niveau de la DDP, le rapport indique que le nombre des ordres de recettes pris en charge en 2020 (4601) a connu une baisse de 53% par rapport à 2019 (9861) ; par contre, les montants des créances à recouvrer ont augmenté de 3%, passant de 101,8 millions dh à 104,7 millions dh tout en précisant à ce sujet, que cette baisse est le résultat de notification tardive en 2019 des absences irrégulières du personnel du ministère de l'éducation nationale après leur mise à la retraite (4 307 ordres de recettes pour une valeur de 4,4 millions de dirhams).

B - Restitution des sommes payées à titre provisoire payés par les services diplomatiques ou consulaires

Le rétablissement de crédits consécutif au remboursement des sommes payées indûment ou à titre provisoire sur crédits budgétaires est effectué à l'initiative des chefs des missions diplomatiques ou des postes consulaires, en leur qualité de sous-ordonnateurs, au titre des services reçus et acquisitions effectuées à l'étranger, en collaboration avec l'agent comptable auprès desdites missions diplomatiques, qui bénéficient d'exemptions d'impôt et de droits dans les pays d'accueil ou Etats accréditaires conformément aux dispositions des traités, conventions et accords internationaux, et sur la

base du principe de réciprocité internationale.

Ces exemptions fiscales sont inscrites notamment dans la Conventions de Vienne sur les relations diplomatiques du 18 avril de 1961 et la Convention de Vienne sur les relations consulaires de 1963 ci-après :

Pour rappel, la convention de Vienne sur les relations diplomatiques 1961, prévoit dans son article 23 ce qui suit:

« 1. L'Etat accréditant et le chef de la mission sont exempts de tous impôts et taxes nationaux, régionaux ou communaux, au titre des locaux de la mission dont ils sont propriétaires ou locataires, pourvu qu'il ne s'agisse pas d'impôts ou taxes perçus en rémunération de services particuliers rendus ».

« 2. L'exemption fiscale prévue dans le présent article ne s'applique pas à ces impôts et taxes lorsque, d'après la législation de l'Etat accréditaire, ils sont à la charge de la personne qui traite avec l'Etat accréditant ou avec le chef de la mission ».

Et l'article 28 de la même convention ajoute : « Les droits et redevances perçus par la mission pour des actes officiels sont exempts de tous impôts et taxes ».

Quant à la Convention de Vienne sur les relations consulaires de 1963, elle prévoit dans son article 32 consacré aux exemptions des locaux consulaires que : « les locaux consulaires et la résidence du chef de poste consulaire de carrière dont l'Etat d'envoi ou toute personne agissant pour le compte de cet Etat est propriétaire ou locataire sont exempts de tous impôts et taxes de toute nature, nationaux,

régionaux ou communaux, pourvu qu'il ne s'agisse pas de taxes perçues en rémunération de services particuliers rendus ».

La procédure de rétablissement de crédits devait être appliquée en principe par les services des missions diplomatiques marocaines à l'étranger au titre des biens achetés ou services reçus destinés à répondre à leurs besoins officiels dans le cadre du budget général de l'Etat, du budget du SEGMA intitulé « Direction des affaires consulaires et sociales), ou de tout autre budget doté de crédits mis à la disposition de la représentation diplomatique concernée.

Mais cette procédure connaît une utilisation très limitée par les services gestionnaires desdits postes diplomatiques ou consulaires à l'étranger.

Il est à signaler à ce sujet que la Cour des comptes, à l'occasion de son rapport annuel de 2014, a consacré une partie de son analyse à la gestion budgétaire du ministère des affaires étrangères et de la coopération, en faisant des recommandations sur la nécessité d'assurer le suivi des restitutions au titre de la TVA sur les acquisitions des biens et des services reçus à l'étranger qui bénéficient d'exonérations dans le cadre des arrangements diplomatiques⁽⁹⁾.

En effet, les auteurs du rapport ont relevé que certains postes diplomatiques et consulaires ne procèdent pas systématiquement, à la récupération de la TVA et que d'autres postes n'y procèdent jamais. Seuls 19 postes diplomatiques et consulaires en ont procédé à la récupération en 2012, et 22 l'ont fait en 2013, soit 14% des postes diplomatiques ou consulaires.

⁹ Rapport disponible en arabe sur le site de la Cour des comptes, pp 233 à 248.

Selon les données communiquées à la Cour des comptes, les montants récupérés ont été estimés pour les périodes concernées respectivement à 5,90 MDH et 3,90 MDH ; En guise de rappel, les crédits délégués aux chefs de postes diplomatiques ou consulaires au titre de 2013, sans compter les salaires des agents titulaires, ont atteint 1.149.125.607 dh, soit 46% du budget global du ministère. (Et 58 millions dh de crédits délégués au titre du budget du SEGMA intitulé « Direction des affaires consulaires et sociales».

Afin de remédier à cette situation, les chefs des missions diplomatiques et consulaires du Maroc à l'étranger, ont été invités à appliquer la procédure de rétablissement de crédit en tenant compte des conditions d'exemptions fiscales et de restitutions prévues par les conventions internationales, la législation nationale de l'Etat accréditaire adaptée à cet effet, et les accords pour l'établissement desdites missions dans les pays d'accueil.

Pour ce faire, les missions diplomatiques et consulaires sont appelés à inciter leurs services à faire les demandes de remboursements en suivant les procédures et modalités d'exonération prévues, généralement fixées par le code fiscal et textes d'application du pays d'accueil, en ce qui concerne les modalités de restitution, de présentation de factures et de justifications y afférentes ou de défalcation de l'élément fiscal selon le cas, les seuils minimum d'exonération, et les ordres de virement au titre desdites restitutions au profit des bénéficiaires intéressés.

L'ensemble de ces procédures doit être effectué en respectant les délais impartis pour le rétablissement de crédit

qui doit intervenir durant la gestion sur la même imputation budgétaire et comptable que la dépense initiale comme prévue par la réglementation en vigueur, en réunissant les pièces justificatives à annexer à la décision établie à cet effet pour le rétablissement de crédits à savoir, le document émanant de la partie versante ou à défaut le relevé bancaire retraçant le montant de l'opération de remboursement d'impôt ou la signature du bénéficiaire qui a encaissé le montant reçu, le certificat de recettes, la quittance de recettes et un tableau récapitulatif des opérations de dépenses concernées.

A défaut, les encaissements résultant de ces restitutions sont reversés au budget général à la rubrique appropriée.

En guise de conclusion, le rétablissement de crédits, bien qu'il ait été prévu par différents textes législatifs et réglementaires en vigueur se rapportant à l'Etat et au secteur local (LOF 2015, lois organiques relatives aux collectivités territoriales 2016, décrets de comptabilité publique etc...), son application reste très limitée par les différents intervenants dans la gestion financière et comptable, que ce soit pour les dépenses de personnel ou les autres natures de dépenses.

Négligée ou méconnue des gestionnaires publics, il est suggéré de procéder à une rénovation du cadre réglementaire relatif à la procédure de rétablissement de crédit tout en s'efforçant d'assurer une vulgarisation très large auprès des utilisateurs de ce dispositif, qui présente des aspects intéressants en terme de commodité de gestion des crédits budgétaires pour la

réalisation des objectifs des programmes envisagés dans des délais raisonnables, et répondant aux exigences d'une gestion efficace des deniers publics.

Les éléments initiaux pour cette option réglementaire pourraient comprendre une harmonisation des textes financiers de l'Etat avec ceux des collectivités territoriales pour une meilleure application du dispositif de rétablissement de crédits par les gestionnaires publics.

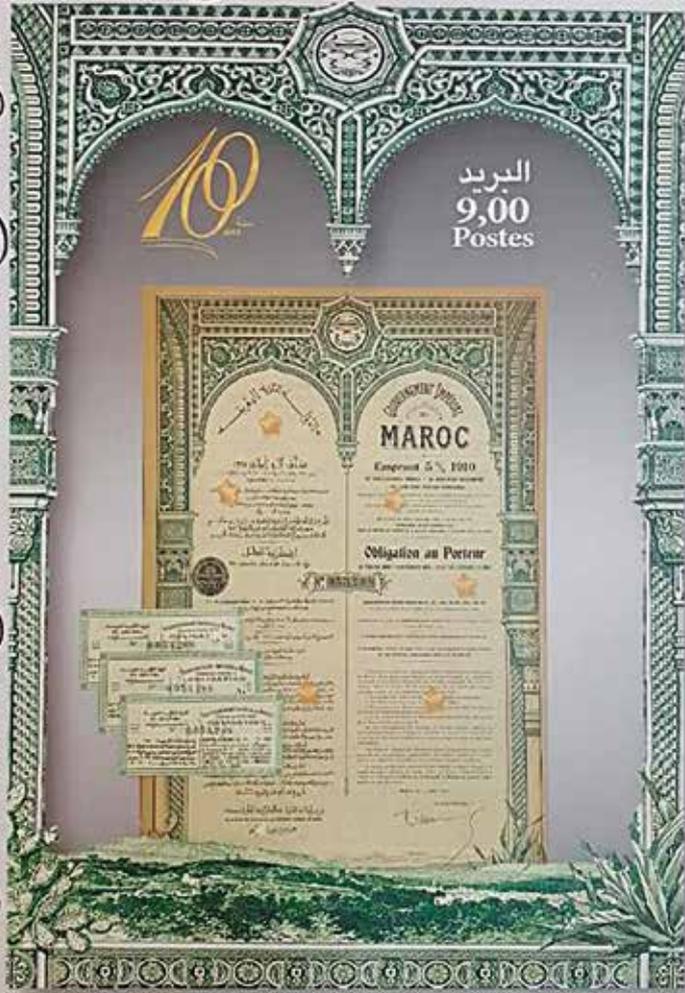
Cette harmonisation concernerait la définition, les délais d'exécution, les seuils susceptibles de donner lieu à rétablissement de crédit, les pièces justificatives et l'imputation budgétaire. Il faudrait, bien entendu, conduire cet effort en tenant compte :

- d'une part, des natures des dépenses concernées, des spécificités de chaque secteur et celles découlant notamment de l'exécution des opérations financières à l'étranger régies par les conventions internationales et les accords pour l'établissement des missions diplomatiques et consulaires dans les pays d'accueil, et dans les limites qu'ils prévoient ;

- et d'autre part, de la digitalisation des services financiers et des exigences de simplification des procédures envisagées dans le cadre de la loi 55-19, qui seront facilitées par les systèmes d'information de la TGR dédiés et rénovés à cet effet, grâce à la dématérialisation de la chaîne financière et comptable initiée par la note de service du ministre de l'économie et des finances du 4 janvier 2021, permettant notamment à l'ordonnateur et au comptable assignataire d'effectuer les opérations d'ajustement nécessaires de crédit via le système G.I.D.

المملكة المغربية

مئوية الخزينة العامة للمملكة والمحاسبة العمومية



البريد
9,00
Postes

Centenaire de la Trésorerie Générale du Royaume et de la comptabilité publique

ROYAUME DU MAROC



Youssef MOUJAB,
Chef du service du contrôle interne

La formule de révision des prix des marchés publics: quelles conditions d'application technique ?

Introduction

La révision des prix dans un marché public s'impose pour tenir compte des variations économiques qui peuvent avoir lieu lors de son exécution.

A cet effet, la réglementation en vigueur prévoit l'application d'une ou des formules de révision des prix⁽¹⁾, dont la forme construite à partir des index et des coefficients de pondération était toujours arrêtée par le pouvoir réglementaire⁽²⁾.

Seules la nature, le nombre des index et les valeurs des coefficients sont laissés au choix du maître d'ouvrage selon la nature et la complexité de la prestation objet du marché.

La réglementation marocaine rend obligatoire la révision des prix pour tout marché de travaux quel que soit son montant et sa durée d'exécution, alors que les prix peuvent être aussi révisibles pour les marchés d'études dont le délai d'exécution est supérieur ou égal à 4 mois⁽³⁾.

Pendant longtemps la révision des prix dépendait de la durée du marché, et on considérait que des marchés de courtes durées ne justifiaient pas la révision des prix⁽⁴⁾ notamment pour les marchés de travaux, et que plus la durée du marché est longue plus la révision

des prix se trouverait justifiée.

Les développements ci-dessous permettent cependant de soumettre cette relation à la condition de représentativité de la structure des coûts de la prestation objet du marché, dans le sens où la formule de révision des prix tend à perdre du caractère représentatif au fil du temps.

Ainsi, plus la durée d'un marché est longue plus la formule de révision des prix prévue initialement cesse au fur et à mesure de l'avancement d'exécution d'être représentative des coûts de la prestation.

Si la formule de révision des prix ne présente pas de difficultés particulières quant à son application tant du côté du maître d'ouvrage que de celui des organes de contrôle, sa forme laisse néanmoins perplexes nombre de praticiens quand il s'agit d'en expliquer ses justifications techniques.

En effet, le passage du rapport P/P_0 (P : le prix révisé du marché ; P_0 : le prix initial du marché) à une sommation de rapports pondérés d'index X/X_0 , n'est pas évident.

L'objet de cette contribution est d'essayer d'expliquer les soubassements techniques de la forme de la formule de révision

des prix, et d'analyser les impacts que pourraient avoir sur la formule initiale de révision des prix une augmentation dans la masse ou des travaux supplémentaires.

Dans les développements ci-dessous, l'état initial représente la date limite de remise des offres ou la date de signature du marché selon qu'il s'agit d'un marché attribué après appel à concurrence ou d'un marché négocié.

I - La révision des prix à partir du bordereau des prix détail estimatif (BPDE) ou de la décomposition du montant global⁽⁵⁾

Pour un marché public, le BPDE qui en constitue une pièce constitutive, est un document qui présente une décomposition de la prestation en postes, et qui détermine pour chaque poste le prix unitaire (p_i) et la quantité présumée (q_i). Sous ces conditions, le prix (P) hors taxes du marché ou d'un décompte n° N à tout instant est déterminé par la formule suivante :

$$P = \sum q_i \cdot p_i$$

Ainsi, si le prix initial HT et le prix HT révisé sont désignés respectivement par P_0 et P , on a :

$$P/P_0 = \sum q_{i0} \cdot p_i / \sum q_{i0} \cdot P_{i0}$$

¹ Jusqu'à 1999, date de l'arrêté du Premier Ministre n° 3-17-99 du 12/07/1999 fixant les règles et les conditions de révision des prix, et conformément aux dispositions du CCAG T de 1965, la révision des prix n'impliquait pas nécessairement l'application d'une formule de révision des prix. En effet, l'art 33, 1er sous article B autorisait la révision des prix pour les marchés ne contenant pas de formule de révision des prix. Le sous-détail des prix, qui doit avoir impérativement dans ce cas un caractère contractuel, devient la base de la révision des prix des travaux restant à exécuter à partir de la date de variation des prix de la main d'œuvre, des matériaux, des fournitures et des charges imposées par voie législative ou réglementaire.

² Les règles et les conditions de révision des prix sont fixées par arrêté du Chef du gouvernement après visa du ministre chargé des finances.

³ La révision des prix n'a été généralisée à tous les marchés de travaux qu'à l'occasion de la réforme de 2013 (décret n° 2-12-349 relatif aux marchés publics). Avant cette date, la révision des prix dépendait de la durée du marché.

⁴ Circulaire n° 5-038 TP du 20 juin 1960 relative à l'indexation des marchés des travaux publics

- Art. 6, alinéas 2 et 3 de l'instruction du Premier Ministre du 6 juin 1965 pour l'application du décret n° 2-65-116 du 19 mai 1965 fixant les conditions et les formes dans lesquelles sont passés les marchés de travaux, fournitures ou transport au compte de l'Etat

- Art. 17 du décret n° 2-98-482 du 30 décembre 1998 fixant les conditions et formes de passation des marchés de l'Etat.

⁵ Une décomposition du montant global peut s'assimiler à un BPDE réduit avec des quantités unitaires égales à 1 ou des quantités forfaitaires. Ainsi, les développements qui suivent étudient le cas d'un marché avec un BPDE.

avec p_i et p_{i0} sont respectivement le prix unitaire révisé du poste i et le prix unitaire initial du même poste.

Et q_{i0} désigne la quantité présumée du poste i . Cette quantité ne change pas dans le cas où le marché ne connaît ni augmentation dans la masse ni prestations supplémentaires.

Les quantités sont ainsi celles de l'état initial.

Le rapport $P/P_0 = \sum q_{i0} \cdot p_i / \sum q_{i0} \cdot p_{i0}$ s'apparente ainsi à un indice de LASPEYRES (voir l'encadré à la fin de cet article) en étant un indice synthétique d'une variable P ayant la dimension d'une valeur en prenant en compte l'évolution des p_i et en neutralisant l'évolution des quantités q_i fixées à l'état initial 0 .

Il est facile de démontrer que P/P_0 est aussi la moyenne arithmétique des indices élémentaires des prix unitaires p_i pondérés par leurs valeurs $q_{i0} \cdot p_{i0}$ à l'état initial.

$$P/P_0 = \sum q_{i0} \cdot p_i / \sum q_{i0} \cdot p_{i0} = \frac{q_{10} p_1 + q_{20} p_2 + \dots + q_{n0} p_n}{q_{10} p_{10} + q_{20} p_{20} + \dots + q_{n0} p_{n0}}$$

$$P/P_0 = \frac{q_{10} p_{10} \frac{p_1}{p_{10}} + q_{20} p_{20} \frac{p_2}{p_{20}} + \dots + q_{n0} p_{n0} \frac{p_n}{p_{n0}}}{q_{10} p_{10} + q_{20} p_{20} + \dots + q_{n0} p_{n0}}$$

P/P_0 est la moyenne arithmétique des p_i/p_{i0} pondérés par les valeurs $q_{i0} p_{i0}$

Si on note α_i le rapport

$$\frac{q_{i0} p_{i0}}{q_{10} p_{10} + q_{20} p_{20} + \dots + q_{n0} p_{n0}}$$

on aura :

$$P/P_0 = \alpha_1 \cdot p_1/p_{10} + \alpha_2 \cdot p_2/p_{20} + \alpha_3 \cdot p_3/p_{30} + \dots + \alpha_n \cdot p_n/p_{n0}$$

On peut dire que α_i représente la part de la valeur correspondant au prix unitaire initial p_{i0} dans le montant initial du marché. Il s'agit de la structure initiale du coût de la prestation, et on a bien :

$$\alpha_1 + \alpha_2 + \dots + \alpha_n = 1$$

On trouve ainsi une formule donnant le rapport P/P_0 en fonction des rapports des prix unitaires p_i/p_{i0} . Il reste à transformer dans le deuxième membre de la formule les rapports des prix unitaires p_i/p_{i0} en rapports des indices ou index unitaires X_i/X_{i0} .

Si on fixe une période de base b comme référence pour le calcul des indices des prix, et en adoptant le symbole X_i comme indice des prix unitaires p_i , on a donc :

$$X_i = p_i / p_{i \text{ base}}, X_{i0} = p_{i0} / p_{i \text{ base}}, \text{ on a bien}$$

$$p_i/p_{i0} = \frac{p_i / p_{i \text{ base}}}{p_{i0} / p_{i \text{ base}}} = X_i/X_{i0}$$

$$\text{Et } P/P_0 = \alpha_1 \cdot X_1/X_{10} + \alpha_2 \cdot X_2/X_{20} + \alpha_3 \cdot X_3/X_{30} + \dots + \alpha_n \cdot X_n/X_{n0}$$

Il s'agit ici d'une formule exacte et non représentative, mais la révision des prix à partir de cette dernière demeure impraticable pour les raisons suivantes :

- la non existence des indices et index officiels pour chacun des prix unitaires définis dans le bordereau des prix – détail estimatif (BPDE) d'un marché public. Il ne peut être envisagé d'observer les prix de tous les matériaux de construction ;
- la difficulté pratique d'appliquer une telle formule même dans l'hypothèse de l'existence des indices officiels, vu le nombre des prix unitaires que peut comprendre en général un BPDE d'un marché public de travaux notamment.

C'est ainsi qu'au lieu d'une révision des prix à partir de la structure exacte et exhaustive du prix initial du marché, on préfère procéder à une révision des prix à partir d'une fonction représentative du coût de la prestation.

II - La révision des prix à partir d'une fonction représentative du coût de la prestation

Dans cette partie, le prix P HT du marché sera déterminé non pas par la sommation de l'ensemble des valeurs $q_i \cdot p_i$ du BPDE, mais défini par une fonction représentative du coût de la prestation à partir d'un nombre limité de coûts intermédiaires Hors Taxes C_i tel que :

C_0 = coût fixe ;

C_i = coûts variables pour tout $i > 0$

Ainsi, $P = C_0 + C_1 + C_2 + \dots + C_m$, cette structure étant représentative du coût de la prestation à la date d'établissement des prix, c.-à-d. à la date limite de remise des offres ou la date de signature du marché négocié. Aussi, cette structure est invariable (pas de changement dans les natures des C_i) car il est

supposé que le marché ne connaît ni augmentation dans la masse ni travaux supplémentaires.

Aussi, tous les coûts intermédiaires variables doivent être choisis parmi ceux ayant des indices et des index X_i officiels qui permettent de suivre dans le temps l'évolution desdits coûts. Ces coûts intermédiaires sont extérieurs à l'entreprise titulaire du marché, et ils peuvent correspondre à des coûts de produits ou à des charges bien définis tels Aciers A ou At, Fer Fe charpente Fe, Tôles T, Tubes d'acier Ta, Ciments en vrac Cv, Ciments en sacs Cs, salaires S, charges sociales Ch, Transports T, etc....., comme ils peuvent correspondre à des coûts des sous-secteurs des secteurs tels Travaux routiers, Ouvrages d'art, Bâtiments, Ingénierie, Canalisations et réservoirs d'eau, etc.

Le coût fixe ou la partie fixe C_0 doit représenter des facteurs internes à l'entreprise tels que la productivité, les amortissements, la sous-traitance,.., qui sont en mesure de baisser le coût des prestations.

Le prix du marché à l'état initial sera

$$P_0 = C_0 + C_{10} + C_{20} + \dots + C_{m0}$$

C_0 ne change pas car il s'agit d'un coût fixe. Ainsi on a :

$$P/P_0 = \frac{C_0 + C_1 + C_2 + \dots + C_m}{C_0 + C_{10} + C_{20} + \dots + C_{m0}}$$

$$P/P_0 = \frac{C_0 + C_{10} \cdot \frac{C_1}{C_{10}} + C_{20} \cdot \frac{C_2}{C_{20}} + \dots + C_{m0} \cdot \frac{C_m}{C_{m0}}}{C_0 + C_{10} + C_{20} + \dots + C_{m0}}$$

Si on pose $k_0 = \frac{C_0}{C_0 + C_{10} + C_{20} + \dots + C_{m0}}$

et $k_i = \frac{C_{i0}}{C_0 + C_{10} + C_{20} + \dots + C_{m0}}$ on aura :

$$P/P_0 = k_0 + k_1 C_1/C_{10} + k_2 C_2/C_{20} + \dots + k_m C_m/C_{m0}$$

Les K_i représentent les parts des différents coûts correspondants dans le coût total de la prestation à la date initiale.

Avec $k_0 + k_1 + k_2 + \dots + k_m = 1$

Si on désigne, comme ci-dessus, l'index du coût C_i par X_i , on trouve :

$$P/P_0 = k_0 + k_1 X_1/X_{10} + k_2 X_2/X_{20} + \dots + k_m X_m/X_{m0}$$

Et on retrouve la formule de type

$$P/P_0 = k + a X/X_0 + b Y/Y_0 + c Z/Z_0 + \dots, \text{ avec } K + a + b + c + \dots = 1$$

Deux remarques importantes doivent être ici soulignées :

Premièrement, lorsque la fonction représentative dépend de plusieurs coûts intermédiaires, il en découle une formule de révision des prix à index paramétriques simples, chacun étant associé à un coût intermédiaire d'un produit bien défini, et permis d'en suivre officiellement l'évolution de son prix dans le temps.

L'agrégation de la fonction représentative des prestations peut donner lieu cependant à une formule de révision des prix à index global. Cette agrégation est faite généralement par secteur ou sous-secteur suivant une méthodologie qui consiste à déterminer pour chacun de ces derniers les principaux prix, à établir les sous-détails de ses prix et à élaborer des index globaux à partir de ces sous-détails.

La collecte des données est faite sur la base des enquêtes auprès des entreprises du secteur ou sous-secteur qui portent sur la structure des prix pratiqués, les méthodes d'établissement et leurs pondérations⁽⁶⁾. Cette démarche aboutit à des index globaux de structures définies à partir des index simples. La structure d'un index global est de type :

$$I = \alpha S(1+Ch) + \beta At + \gamma Cs + \delta Mtn + \epsilon Gr + \dots + \dots,$$

les facteurs $\alpha, \beta, \gamma, \delta, \epsilon$, etc sont des paramètres de pondération au sein de la structure de l'index global des divers éléments de coût qui composent la prestation unitaire concernée⁽⁷⁾. (S : index salaires. Ch : index charges sociales. At : index torsadé. Cs : index ciment en sacs. Mtn : index transport privé par route. Gr : index gravettes)

La formule de révision des prix s'écrit dans ce cas :

$$P/P_0 = k + a I/I_0$$

Deuxièmement, les coefficients k, a, b, c , etc., sont fixes et représentent les parts des coûts intermédiaires dans la fonction représentative à l'état initial. C'est ainsi qu'une formule de révision des prix permet de réviser les prix à partir de l'époque où cette formule était représentative de la structure du coût de la prestation.

⁶ La circulaire n° 123/4013 du 23 mars 1987 du ministre de l'équipement relative à la création d'index globaux pour la révision des prix des marchés publics.

⁷ Idem

Les valeurs des index à toute date d'exigibilité doivent être rapportées aux valeurs des mêmes index à la date initiale. Une formule de révision des prix établie sur la base de la structure des coûts à l'état initial s'applique toujours de l'état initial 0, et elle ne peut s'appliquer d'une époque 1 à une époque 2 par exemple. On dit que la formule de révision des prix n'est pas transitive.

Prenons à titre d'illustration le prix P d'un marché tel que P est représenté par la fonction représentative constituée à l'état initial 0 de 15% comme partie fixe, de 50% comme coût des salaires (index S), et 35% comme coût de transport (index Mt).

On a donc $P/P_0 = 0.15 + 0.5 S/S_0 + 0.35 Mt/Mt_0$

Supposons qu'à l'époque 1 l'index du coût du transport a doublé par rapport à l'état initial et l'index des salaires a stagné.

On aura donc $P_1/P_0 = 0.15 + 0.5 \times 1 + 0.35 \times 2 = 1.35$

$$P_1 = 1.35 P_0$$

Considérons une époque 2 où l'index des salaires a augmenté de 30% et celui du transport a doublé par rapport à l'état initial. On aura :

$$P_2/P_0 = 0.15 + 0.5 \times 1.30 + 0.35 \times 2 = 1.5$$

$$P_2 = 1.5 P_0$$

Si on essaye d'appliquer la formule de révision des prix de l'époque 1 sur l'époque 2, l'index des salaires aurait augmenté de 30% car cet index a stagné entre l'époque 0 et l'époque 1, et l'index du transport aurait stagné entre l'époque 1 et l'époque 2 car il a aussi doublé de la même façon entre l'époque 0 et l'époque 1. Donc :

$$P_2/P_1 = 0.15 + 0.5 \times 1.30 + 0.35 \times 1 = 1.15 \text{ donc } P_2 = 1.15 P_1$$

Si on substitue P_1 par sa valeur en fonction de P_0 à savoir $P_1 = 1.35 P_0$, on trouve :

$P_2 = 1.15 \times 1.35 P_0 = 1.5525 P_0$, ce qui est incorrect ($P_2 = 1.5 P_0$ d'après les calculs à partir de l'époque 0). Car la formule de révision appliquée dans ce cas était représentative des coûts à l'état initial 0 et elle n'était pas représentative des coûts à l'état 1 (il est constaté qu'à l'état 1, le coût des salaires représentait près de 35.7% au lieu de 50% à l'état 0, et le coût de transport représentait près de 49.3% au lieu de 35%

à l'état 0 (on suppose que la partie fixe de 15% reste constante). Ainsi, si on veut appliquer la révision des prix à partir de l'époque 1 (sur la base des valeurs de référence de l'époque 1), il faudra utiliser une autre formule représentative de la structure des coûts, à savoir 15% de la partie fixe, 35.7% pour le coût des salaires et 49.3% pour le coût des transports. On aura la formule suivante :

$$P/P_0 = 0.15 + 0.357 S/S_0 + 0.493 Mt/Mt_0$$

Un autre exemple. On suppose qu'à l'époque 2 l'index du coût du transport a augmenté seulement de 50% par rapport à l'état initial, donc il a baissé de 25% par rapport à l'époque 1 (car cet index a doublé à l'époque 1 par rapport à l'époque initiale). On maintient le coût des salaires à une augmentation de 30% par rapport à l'état initial.

$$P_2/P_0 = 0.15 + 0.5 \times 1.30 + 0.35 \times 1.50 = 1.325, \text{ ainsi } P_2 = 1.325 P_0$$

Si on essaye d'appliquer la formule de l'époque 2 sur l'époque 1 on trouve :

$$P_2/P_1 = 0.15 + 0.5 \times 1.30 + 0.35 \times 0.75 = 1.0625, \text{ ainsi } P_2 = 1.0625 P_1$$

On a : $P_1 = 1.35 P_0$,

donc $P_2 = 1.0625 \times 1.35 P_0 = 1.4343$ ce qui est incorrect car on a : $P_2 = 1.325 P_0$

La représentativité est une condition nécessaire à l'application d'une formule de révision des prix. Etant basée sur la stabilité de la structure des coûts à l'état initial, la formule de révision des prix tend à perdre de la représentativité au fil du temps et, donc, au cours de l'exécution d'un marché. Il est permis ainsi d'affirmer qu'il est incorrect d'appliquer la même formule de révision des prix sur toute la période d'exécution d'un marché d'une très longue durée.

La réglementation ne permet cependant pas de modifier la formule de révision des prix en cours d'exécution d'un marché public, et le CCAG-T ne prévoit pas de cas d'avenant pour ce genre de modifications. Le CCAG-T prévoit par contre des possibilités de résiliation du marché dans les cas où la révision des prix entraînerait une augmentation ou une diminution de plus de 50% (art 54 par2 du CCAG-T), soit un coefficient de révision des prix supérieur à 1.5. La résiliation d'un marché qui reste néanmoins une action coûteuse et peut engendrer des effets négatifs sur les services administratifs, pourrait être évitée si la clause de révision des prix

prévoit la renégociation des prix au bout d'un certain temps ou au cas où le coefficient de révision atteint un certain niveau.

III - La révision des prix et la TVA

Pour longtemps les formules de révision des prix étaient accompagnées d'un facteur multiplicatif $\frac{1+T}{1+T_0}$ pour tenir compte de la variation de la TVA entre la date initiale et la date d'exigibilité de la révision des prix. On avait ainsi :

$$P / P_0 = [k + a X/X_0 + b Y/Y_0 + c Z/Z_0 + \dots] \left[\frac{1+T}{1+T_0} \right],$$

avec $k + a + b + c + \dots = 1$

Ceci serait justifié du fait que les index sont calculés hors taxes, alors que P et P₀ constituaient respectivement le prix révisé et le prix initial de la prestation toutes taxes comprises. A la base, ce facteur multiplicatif permettait donc de rendre toutes taxes comprises tous les coûts intermédiaires représentatifs de la prestation. Ainsi, le prix révisé d'un marché ou le montant révisé d'un décompte par l'application de la formule de révision des prix sera calculé toutes taxes comprises. Car, il fallait multiplier le numérateur et le dénominateur du rapport $\frac{C_0 + C_1 + C_2 + \dots + C_m}{C_0 + C_{10} + C_{20} + \dots + C_{m0}}$ respectivement par 1+T et 1+T₀ (pour rendre toutes taxes comprises les coûts intermédiaires tant à l'état initial qu'à l'état de la révision), c'est-à-dire multiplier ledit rapport par $\frac{1+T}{1+T_0}$. Dans le cas où la TVA n'est pas modifiée, ce rapport qui est égal à 1 n'a aucune valeur.

Il est permis ainsi de dire que ce facteur multiplicateur alourdissait inutilement l'application de la formule de révision des prix. Car, d'une part, la TVA peut être considérée presque stable relativement à la variabilité des index (la TVA ne change pas tous les mois, et même pas toutes les années), et d'autre part, le prix du marché ou le montant du décompte peut être ajusté (après révision) en tenant en compte de la nouvelle TVA en cas de changement de cette dernière. Dans le cas où il n'y a pas de changement dans la TVA, le prix révisé sera TTC à condition que le prix initial soit lui-même TTC sans qu'il ait besoin de ce facteur multiplicatif.

Ainsi, il a été procédé en 2008⁽⁸⁾ à la suppression de ce facteur multiplicatif de la formule de révision des prix. Si le taux de la TVA est modifié postérieurement

à la date limite de remise des offres ou de la signature du marché négocié, cette modification doit être répercutée sur le prix du règlement⁽⁹⁾ qu'il ait subi une révision des prix ou pas. Il est permis ainsi de dire que les modifications que peut subir la TVA sont sorties du domaine de la révision des prix au domaine de l'ajustement des prix.

IV - La révision des prix en cas d'augmentation dans la masse ou travaux supplémentaires

En cas d'augmentation dans la masse, celle-ci est faite sur la base des prix du marché initial, et elle ne fait pas appel à de nouveau prix. Aussi, la réglementation impose une limite de 10% de la masse initiale des travaux qui ne peut être dépassée dans ce cas.

Dans ce cas, le prix HT du marché est :

$$P_0 = \sum q_{i0} p_{i0}$$

$$P = \sum q_i p_i$$

Puisque les quantités q_i changent, le rapport P/P₀ n'est pas un indice de LASPEYRES.

$$P/P_0 = \frac{\sum q_i \cdot p_i}{\sum q_{i0} \cdot p_{i0}} = \frac{q_1 p_1 + q_2 p_2 + \dots + q_n p_n}{q_{10} p_{10} + q_{20} p_{20} + \dots + q_{n0} p_{n0}}$$

$$P/P_0 = \frac{\frac{q_1}{q_{10}} q_{10} p_{10} + \frac{q_2}{q_{20}} q_{20} p_{20} + \dots + \frac{q_n}{q_{n0}} q_{n0} p_{n0}}{q_{10} p_{10} + q_{20} p_{20} + \dots + q_{n0} p_{n0}}$$

On pose de la même façon que dans I,

$$\alpha_i = \frac{q_i p_i}{q_{i0} p_{i0}} \text{ on aura :}$$

$$P/P_0 = \sum (q_i/q_{i0}) \cdot \alpha_i \cdot p_i/p_{i0}$$

et on peut écrire en fonction d'indices des prix unitaires :

$$P/P_0 = \sum (q_i/q_{i0}) \alpha_i X_i/X_{i0}$$

α_i est la part de la valeur correspondante à p_{i0} dans la masse initiale des travaux. Ainsi, dans le cas d'augmentation dans la masse, les parts α_i doivent être corrigées par les rapports des quantités q_i/q_{i0}. En d'autres termes, une formule de révision des prix prévue initialement dans un marché ne doit pas normalement être appliquée telle qu'elle est si ce dernier connaît une augmentation dans la

⁸ Arrêté du Premier ministre n° 3 – 14 – 08 du 10 mars 2008 fixant les règles et les conditions de révision des prix des marchés de travaux ou de services portant sur les prestations d'études passées pour le compte de l'Etat.

⁹ A partir de 2007, l'obligation de répercuter sur le prix de règlement toute modification de la TVA intervenue postérieurement à la date limite de remise des offres ou de la signature du marché négocié a été introduite dans les décrets relatifs aux marchés publics comme condition d'application des prix fermes (décret de 2007 art 14 §1 et décret de 2013 art 12 §1). Cette modification est sortie ainsi du domaine de la révision des prix au domaine de l'ajustement des prix.



masse. Car sa structure en fonction d'indices de prix change entre l'état initial et l'état final d'exécution du marché, moyennant une correction par les rapports q_i/q_{i0} .

Il est question d'analyser l'ampleur des corrections apportées dans ce cas aux valeurs α_i . Supposons un cas extrême où l'augmentation dans la masse atteint 10% et que ladite augmentation a touché la quantité d'un seul prix p_a (on a augmenté la quantité d'un seul poste).

La masse initiale des travaux et la masse des travaux peuvent s'écrire respectivement $\sum q_{i0}p_{i0}$ et $\sum q_i p_i$. L'augmentation dans la masse atteint 10%, donc on a :

$$\sum q_i p_i / \sum q_{i0} p_{i0} = 1.1$$

$$\frac{q_1 p_1 + q_2 p_2 + \dots + q_a p_a + \dots + q_n p_n}{q_1 p_1 + q_2 p_2 + \dots + q_a p_a + \dots + q_n p_n} = 1.1$$

Etant donné que seule la quantité q_a change, les autres quantités restent constantes et on a :

$$q_i = q_{i0} \text{ pour } i \neq a$$

Ainsi :

$$\frac{q_1 p_1 + q_2 p_2 + \dots + q_a p_a + \dots + q_n p_n}{q_1 p_1 + q_2 p_2 + \dots + q_a p_a + \dots + q_n p_n} = 1.1$$

Donc on a :

$$\alpha_1 + \alpha_2 + \dots +$$

$$\frac{q_a p_a}{q_1 p_1 + q_2 p_2 + \dots + q_a p_a + \dots + q_n p_n}$$

$$+ \dots + \alpha_n = 1.1$$

$$\alpha_1 + \alpha_2 + \dots +$$

$$\frac{\left(\frac{q_a}{q_{a0}}\right) q_a p_a}{q_1 p_1 + q_2 p_2 + \dots + q_a p_a + \dots + q_n p_n} +$$

$$\dots + \alpha_n = 1.1$$

$$\alpha_1 + \alpha_2 + \dots + (q_a/q_{a0})\alpha_a + \dots + \alpha_n = 1.1$$

On a bien $\alpha_1 + \alpha_2 + \dots + \alpha_n = 1$ (la somme des parts des valeurs correspondantes aux prix initiaux dans la masse initiale)

$$\text{Donc : } 1 + (q_a/q_{a0})\alpha_a - \alpha_a = 1.1$$

$$(q_a/q_{a0})\alpha_a = \alpha_a + 0.1$$

On peut dire ainsi que la correction apportée à la part α_a relative au prix p_{a0} correspond à une augmentation de 10% de cette part.

Il est permis d'avancer que l'augmentation dans la masse n'entraîne pas de modification majeure dans la structure de la formule initiale de révision des prix, tant qu'elle reste dans la limite de 10%.

Ainsi, la réglementation des marchés publics laisse passer sous silence la question de la révision des prix en cas d'augmentation dans la masse initiale, et laisse entendre ainsi qu'il y est envisagé l'application de la même formule de révision des prix prévue initialement (art 57 du CCAG-T). Elle estime que la condition du plafond de 10% de la masse initiale à ne pas dépasser, et celle de la non introduction de nouveaux prix, minimisent les modifications de la fonction représentative du coût de la prestation.

En cas d'ouvrages ou travaux supplémentaires, une attention particulière doit être portée à la nature des prix à la base de ces derniers :

Si les prix de ces derniers sont fixés sur la base des prix initiaux du marché initial, il s'agit d'un cas analogue à celui de l'augmentation dans la masse. Car, il s'agit ici seulement de changement dans les quantités. D'ailleurs, le CCAG-T stipule dans ce cas l'application pour la révision des prix comme valeurs de référence d'index les valeurs de référence du mois de l'état initial (art 55 par 3 a du CCAG-T). Il s'agit donc d'appliquer la formule initiale de révision des prix.

Si les travaux supplémentaires introduisent de nouveaux prix non prévus par le marché initial, la composition du prix HT du marché en termes de prix unitaires change, et le rapport P/P_0 ne peut être calculé à tout instant en fonction des rapports de prix unitaires p_i/p_{i0} , car dans ce cas certains p_i n'ont pas de correspondants p_{i0} .

Le rapport P/P_0 ne peut aussi être calculé à partir d'une fonction représentative du coût car la structure de ce rapport n'est pas stable. D'ailleurs, la réglementation renvoie dans ce cas (art 55 par 3 b et c du CCAGT) à l'application des valeurs de référence du mois de la signature de l'avenant par le titulaire du marché.

Cela suppose l'application d'une autre formule de

révision des prix que celle prévue initialement, à moins que cette dernière ne soit basée sur un index global, et elle est de type : $P/P_0 = k + a I/I_0$.

L'index global étant considéré comme comprenant l'ensemble des prix principaux et leurs sous-détails d'un sous-secteur donné. Dans ce cas, l'utilisation comme valeurs de référence d'index les valeurs de référence du mois de la signature de l'avenant implique que la révision des prix des époques postérieures à la date d'effet des travaux supplémentaires doit se faire par rapport à l'époque de cette date d'effet et non à l'époque initiale relative au marché initial.

Cela suppose que la formule initiale de révision des prix demeure représentative des coûts des prestations à l'époque de la signature de l'avenant. Si ceci peut être vrai en cas de formule à index global, il n'est pas évident si la formule est à index simples et paramétriques.

Conclusion

La formule de révision des prix peut se lire comme un indice synthétique du prix d'un marché donné sous la forme d'une fonction représentative.

Cet indice permet de suivre approximativement la variation du prix en tant que valeur constituée de la somme des produits de prix unitaires et des quantités correspondantes. Des opérations techniques sur cet indice aboutissent d'une part, à démontrer la formule de révision des prix et d'autre part, montrent que l'attention doit être portée sur le caractère représentatif de la fonction lors de l'application de cette formule sur les décomptes d'un marché, dans le cas d'augmentation dans la masse ou en cas de travaux supplémentaires.

C'est cette représentativité qui permet à la révision des prix de préserver l'équilibre économique du contrat tout au long de son exécution.

Références bibliographiques

-Textes réglementaires

- Décret royal n° 209-65 du 19 octobre 1965 approuvant le CCAG applicable aux marchés de travaux exécutés pour le compte du ministère des travaux publics
- Décret n° 2-99-1087 du 04 mai 2000 approuvant le CCAG applicable aux marchés de travaux exécutés pour le compte de l'Etat
- Décret n° 2-14-394 du 13 mai 2016 approuvant le CCAG applicable aux marchés de travaux
- Arrêté du Premier Ministre n° 3-17-99 du 12 juillet 1999 fixant les règles et les conditions de révision des prix des marchés de travaux, fournitures ou services passés pour le compte de l'Etat
- Arrêté du Premier ministre n° 3 – 14 – 08 du 10 mars 2008 fixant les règles et les conditions de révision des prix des marchés de travaux ou de services portant sur les prestations d'études passés pour le compte de l'Etat.
- Arrêté du Chef du gouvernement n° 3-205-14 du 9 juin 2014 fixant les règles et les conditions de révision des prix des marchés publics.
- Circulaire n° 5.038 T.P IB/3.087 du 20 juin 1960 relative l'indexation des marchés de travaux publics
- Circulaire n° 123/4013 du 23 mars 1987 du ministre de l'équipement relative à la création d'index globaux pour la révision des prix des marchés publics.

- Ouvrages

- Alain LAGUERRE, Concurrence dans les marchés publics » Edition L'organisation- Paris 2000
- Christophe LAJOYE, Droit des marchés publics » Edition Gualino (LGDJ) Paris 2003
- Cyrille EMERY, Passer un marché public » Edition le Moniteur- Paris 2004
- Jean LE PELETIER, Initiation aux marchés publics- de la réglementation à la pratique. Ed EYROLLES 1988, Paris
- Jean-Pierre BERTHIER, Introduction à la pratique des indices statistiques. Document de travail. INSEE.



Encadré : indices élémentaires et index, et indices synthétiques

- Indices élémentaires et index :

Prenons une variable V fonction du temps. L'indice d'évolution de V entre la date 0 et la date t est :

$$X_{t/0} = V_t / V_0$$

Dans les marchés publics à titre d'exemple, les prix unitaires p_i sont des variables en fonction du temps. On peut noter X l'indice d'évolution du prix unitaires p_i :

$$X_{t/0} = p_{it} / p_{i0}$$

Si le prix unitaire d'un produit ou d'un matériau de construction évolue de 70 dh à 75 dh entre la date 0 et la date 1 on a :

$$X_{1/0} = 75 / 70 = 1.071$$

L'indice ainsi calculé peut être présenté sous la forme 1.071 ou sous la forme 107.1 (en base 100). Cette dernière forme est la plus courante et usuelle dans les différentes publications des indices et index. On dit que les indices sont calculés à la base 100 de la date 0 : $X_{0/0} = 1$ ou = 100 (en base 100).

Les indices élémentaires respectent la réversibilité ($X_{t/t} = 1/X_{t/t}$), et la transitivité ($X_{t/0} = X_{t/t-1} \cdot X_{t-1/t-2} \cdot \dots \cdot X_{1/0}$)

Un index est composé d'une somme d'indices élémentaires, chacun représente l'indice du prix d'un produit ou d'un facteur de production de l'ouvrage ou de l'article concerné. Chaque indice est pondéré en fonction du poids du produit ou du facteur en

question dans le poids total de la production.

- Indices synthétiques : Indice de LASPEYRES et indice de PAASCHE

Les indices synthétiques proposent de mesurer l'évolution d'une variable faisant intervenir une agrégation de deux ou plusieurs séries qui n'ont pas la même unité de mesures. Par exemple, dans le cas d'un marché de travaux qui fait intervenir des quantités de déblai (m3), de remblai (m3), de revêtement (m2), de fer (tonnes), de ciments (unité de sac), d'acier (tonnes), tranchés (ml), etc, il s'agit de trouver un indice qui permet de suivre l'évolution du prix du marché à partir de l'évolution des prix de l'ensemble de ses composantes.

L'indice de LASPEYRES IL suppose que les quantités q_{i0} des différentes composantes ne changent pas et suit l'évolution des prix unitaires p_i en tenant compte des quantités correspondantes p_{i0} (on parle de neutralisation des quantités). Il suppose que les quantités de référence ne changent pas quand les prix unitaires changent.

$$I_L = \frac{\sum q_{i0} p_i}{\sum q_{i0} p_{i0}}$$

L'indice de LASPEYRES peut s'écrire aussi sous la forme d'une moyenne arithmétique des indices élémentaires des prix p_i pondérés par la part des valeurs $q_{i0} p_{i0}$ dans la valeur total $\sum q_{i0} p_{i0}$.

$$I_L = \frac{1}{\sum q_{i0} p_{i0}} \sum q_{i0} p_{i0} (p_i / p_{i0})$$

Dans un indice agrégé tel l'indice des prix à la consommation, ces quantités q_i sont des coefficients de pondération. Les coefficients de pondération changent avec le temps. C'est ainsi, que l'indice de LASPEYRES présente l'inconvénient de la perte de la représentativité au cours du temps.

L'indice de PAASCHE fixe les quantités à leurs valeurs courantes, et calcule un indice des prix comme suit :

$$I_p = \frac{\sum q_i p_i}{\sum q_i p_{i0}}$$

$$I_L = \frac{1}{\sum q_i p_{i0}} \sum q_i p_{i0} (p_i / p_{i0})$$

C'est une moyenne arithmétique des indices des prix unitaires pondérés par les valeurs correspondantes calculées avec les quantités courantes. Contrairement à l'indice de LASEPYERS, les pondérations dans l'indice de PAASCHE varient avec le temps.



Les sommes mises à disposition : un mécanisme spécifique dans la gestion des opérations de dépenses à l'étranger



EL Arabi EL GHOMARI,
Trésorier ministériel- Intérieur
et ex-TCDC/Trésorier ministériel-
Affaires étrangères entre 2016 et 2021

Introduction

L'exécution des opérations de recettes et de dépenses à l'étranger se caractérise par un ensemble d'outils et d'instruments spécifiques et adaptés au contexte international marqué par la multitude des devises et des monnaies, l'étendue du périmètre géographique et la diversité des acteurs institutionnels et étatiques.

Parmi ces outils et instruments figurent, au premier rang, les sommes mises à disposition (SMAD) au profit des individus et des structures destinataires de fonds en provenance du territoire national, qui constituent un mécanisme de gestion entre les mains du Trésorier des chancelleries diplomatiques et consulaires (TCDC) qui garantit la célérité de l'acte, la simplicité de la procédure et la tangibilité des résultats.

En quoi consistent les SMAD? Où réside leur particularité? Quelles sont les dépenses publiques susceptibles d'être effectuées en SMAD? Est-ce que cet outil concerne uniquement les dépenses de l'Etat ou également celles de ses démembrements? Qu'en est-il de leur ancrage historique et de leur soubassement juridique? Combien représentent leurs masses en termes de nombre d'actes et de volume? Et selon quelle répartition spatiale et temporelle sont-elles exécutées?

Seul détenteur de la compétence d'initier ou de créer les SMAD,

le TCDC se réserve ainsi une attribution exceptionnelle qui le différencie de tous ses collègues. En effet ? les SMAD, à destination de l'étranger relèvent du ressort exclusif des compétences de la TCDC.

Mais de quoi parle-t-on? La *mise à disposition* « consiste à un ordre donné par le TCDC à l'agent comptable à l'étranger de mettre à la disposition d'un tiers bénéficiaire une somme déterminée, soit par le taux d'approvisionnement ou le taux préférentiel ou les deux éventuellement suivant une répartition figurant sur l'acte ».

Cela exige au préalable l'encaissement en dirhams de la somme correspondante par le TCDC lui-même ou l'existence d'un titre de dépense payable à l'étranger émis de façon régulière au profit d'un bénéficiaire résident ou affecté à l'étranger.

Il en ressort que les SMAD varient selon les taux à appliquer, les qualités des bénéficiaires, les natures des dépenses, les types de donneurs d'ordre et les conditions préalables à l'initiation ou la création des SMAD. Ainsi, on peut distinguer entre :

- les SMAD à taux d'approvisionnement et les SMAD à taux de chancellerie ou taux préférentiel ;
- les SMAD nominatives et les SMAD es-qualité ;
- les SMAD au titre des salaires et

indemnités du personnel affecté à l'étranger et les SMAD au titre des autres dépenses ;

- les SMAD nécessitant l'autorisation préalable de l'office de change (plafond) et celles accordées d'office.

Mais avant d'apporter des éclaircissements aux points soulevés ci-dessus, il est préférable de prime abord de clarifier le cadre conceptuel régissant cet instrument très important dans la gestion des finances publiques à l'international avant de nous pencher sur les domaines et les natures des dépenses publiques qui y sont concernées .

I- Le cadre conceptuel des SMAD: Définition, historique et nature juridique

A- Définition des SMAD

Emprunté du droit bancaire et du droit des entreprises, ce mécanisme constitue lors de l'exécution des opérations de dépenses à l'Etranger, un moyen privilégié mis à la disposition des acteurs publics, leur permettant la fiabilité du processus, la sécurisation du circuit et la souplesse absolue comparativement à la procédure d'exécution des dépenses dans le cadre normatif où les dépenses sont émises sur la base des délégations de crédits.

Certes, les dépenses émises par les sous ordonnateurs à l'étranger

sont dispensées du contrôle de régularité, mais elles demeurent néanmoins assujetties au contrôle de validité⁽¹⁾.

Les SMAD viennent, de ce fait, booster la démarche de simplification et de souplesse dans la gestion des finances publiques à l'étranger, notamment avec l'élargissement de leur domaine d'année en année, depuis 2016 pour couvrir dès 2020 la quasi-totalité des dépenses diverses⁽²⁾ réglées par les agents comptables à l'étranger.

Les SMAD sont une pratique présente depuis la création de l'Agence comptable centrale en 1966 par un décret Royal et la circulaire N° 101/2 du 27 mars 1965 ; puis par la lettre N°425/CAB du 07/06/1967 ayant pour objet l'accord du Ministère des finances pour remplacer les agents comptables relevant du Ministère des affaires étrangères par des agents comptables de la Trésorerie Générale du Royaume, à partir du 1^{er} janvier 1968 pour pallier les lacunes et les dysfonctionnements ayant marqué la période entre 1956 et 1967 relatés et détaillés dans plusieurs documents officiels dont figurent essentiellement le rapport de 1959, la lettre n° 12059/FP du 24/12/1965 et la circulaire du ministère des affaires étrangères n° 107/2 de mars 1965.

Il demeure entendu donc, que les SMAD jouissent d'une légitimité historique reposant sur la nécessité de répondre aux exigences et aux contingences du contexte étranger notamment en matière de salaires et indemnités servis aux agents de l'Etat affectés à l'Etranger. Ce fût en premier lieu,

les émoluments du personnel du ministère des affaires étrangères hors bordereaux numéraires des salaires mensuels, puis par extrapolation aux salaires et autres avantages des autres corps affectés à l'étranger hors procédure de détachement.

Il s'agit des salaires des agents autres que ceux relevant du MAE en stage à l'étranger, des quotes-parts des périodes exercées à l'étranger du personnel au titre des rappels d'avancement de grade ou d'échelon parmi d'autres.

Aussi, les interventions financières de l'Etat à l'étranger par le biais de l'agence marocaine pour la coopération internationale (AMCI) se sont concrétisées exclusivement à travers ce mécanisme.

Puis grâce aux marges qu'elles assurent aux gestionnaires publics, les SMAD ne cessent de s'étendre au point de se substituer aux dépenses sur autorisations préalables notamment, les pensions et les bourses d'enseignement supérieur.

B- Nature juridique des SMAD

Il est évident, par conséquent, que cet outil, de par son champ d'application très large, que par le volume substantiel des flux monétaires qu'il brasse, devrait reposer sur une assise juridique alliant les obligations du contexte international, les enseignements de l'expérience durant plus d'un demi-siècle et l'impératif d'encadrer cette pratique.

A partir de cela, le projet de réforme du décret du 04.06.2002

relatif à la TCDC susmentionné stipule dans son article 25: « les opérations effectuées pour le compte de tiers sous forme de sommes mises à la disposition des sous-ordonnateurs désignés, des autres responsables dûment habilités des services de l'Etat représentés à l'étranger, visé à l'article premier ci-dessus et des autres personnes nommément désignées, sont retracées dans la comptabilité des agents comptables en tant que fonds reçus et remis aux bénéficiaires ».

Cette consécration des SMAD au niveau du nouveau projet de texte les fait sortir de l'ombre juridique, et précise le rôle du comptable dans ce type particulier de dépenses et l'obligation de traçabilité comptable.

Il est important de rappeler également, que ce domaine d'action de l'Etat et de ses démembrements demeure dépourvu d'encadrement juridique global et cohérent permettant une meilleure appréhension de l'outil et de ses différentes manifestations.

Néanmoins, cette disposition aura le mérite d'être la première pierre d'un édifice normatif susceptible de cerner les problématiques pratiques et juridiques des SMAD.

II- Typologie des SMAD

A- Les SMAD selon la nature des dépenses

Les SMAD, comme mentionné ci-haut, peuvent être réparties en plusieurs catégories selon la nature de la dépense requise pour leur règlement, l'origine des sommes à mettre à disposition, la dépense publique concernée

¹ Cf.art.12 du décret N°2.01.1448 du 2 rabii I 1423 (04/06/2002) portant transformation de l'agence comptable centrale des chancelleries diplomatiques et consulaires en Trésorerie des chancelleries diplomatiques et consulaires (BO 5010 du 06/06/2002).

² Les agents comptables à l'étranger règlent par types de dépenses : les dépenses budgétaires dont ils sont comptables assignataires et les dépenses diverses qu'ils exécutent pour le compte des autres comptables publics ou pour le compte des organismes publics (voir types de SMAD ci-dessus)



et les conditions préalables à leur création ou initiation.

Toutefois, et pour des raisons de méthodologie et de simplification, nous avons opté pour un classement selon trois grands contingents :

- les SMAD relatives aux salaires, indemnités et autres avantages revenant au personnel de l'Etat affecté à l'étranger ;
- les SMAD relatives aux salaires et indemnités et autres avantages au profit d'autres corps en exercice à l'étranger ;
- les SMAD relatives aux interventions de l'Etat et des autres organismes publics dans le cadre de l'action diplomatique et consulaire, sociale et économique à l'étranger.

Il est à préciser que seul ce dernier contingent nécessite l'autorisation préalable de l'office de change.

1- Les SMAD relatives aux salaires, indemnités et autres avantages revenant au personnel de l'Etat affecté à l'étranger

A cette catégorie appartient une panoplie de SMAD qui couvre :

- Les salaires retournés aux agents comptables à l'étranger (ACE) pour règlement après re-liquidation par le TCDC. Il s'agit dans ce cas des salaires contenus dans le bordereau numéraire mensuel qui n'ont pas pu être réglés aux fonctionnaires en raison d'existence de deux ou plusieurs lieux d'affectation de l'agent pendant le mois concerné (mutation, rappel, décès,...) ou

suite à l'avancement de grade et d'échelon.

- Les rappels au profit du personnel du ministère des affaires étrangères (MAE) affecté à l'étranger dans le cas également où la période entre la date d'effet et le mois du règlement concerne plusieurs lieux d'affectation.

Ces rappels doivent être retournés à la TCDC pour répartir leur montant sur les périodes, selon les affectations, afin d'appliquer les taux et les barèmes correspondants, puis les envoyer sous forme de SMAD aux ACE concernés pour règlement.

Ainsi un rappel retourné pour re-liquidation peut donner lieu à la création de deux actes de SMAD au minimum, sauf dans le cas où toute la période objet du rappel concerne un seul lieu d'affectation ; cette fois-ci les règles d'un salaire mensuel ordinaire s'appliquent.

Les actes liés à ces deux types de SMAD ci-dessus évoqués sont initiés par le TCDC sous sa responsabilité après avoir constitué et statué sur le dossier de chaque salaire ou rappel retourné, afin de faire application des dispositions législatives et réglementaires en la matière.

Ce dossier devrait contenir les actes de gestion, les états de liquidation, les justifications des séjours, ce qui permet premièrement de répartir le montant sur les lieux d'affectation, et surtout en deuxième lieu, de fixer au comptable le taux à appliquer avec ses incidences budgétaires et comptables.

Il en résulte que ces types d'actes de SMAD doivent être

appréhendés avec beaucoup de vigilance, de rigueur et d'implication personnelle du chef du poste qui en est l'initiateur et le responsable en fin de compte.

2- Les SMAD relatives aux salaires, indemnités et autres avantages au profit des autres corps de l'Etat en exercice à l'étranger

Il s'agit pour cette catégorie du personnel de l'Etat en exercice à l'étranger sans qu'il soit en situation de détachement auprès du MAE ou relevant de la TGR (corps des agents comptables à l'étranger).

Ces corps sont gérés par leur propre administration sans aucun lien avec le MAE du moins du point de vue statutaire.

La TCDC intervient ainsi comme relais entre ces administrations et leurs fonctionnaires opérant à l'étranger en leur acheminant les salaires et les autres avantages via son réseau comptable à l'étranger.

Il convient de préciser que la procédure de création des SMAD en la matière se caractérise par la disponibilité préalable des sommes correspondantes suite à l'encaissement des chèques émis au nom du TCDC ou la constatation des virements sur le relevé bancaire de ce dernier.

3- Les SMAD relatives aux interventions de l'Etat et des autres organismes à l'étranger

Dans ce dernier compartiment des SMAD, dont les contours s'élargissent et se rétrécissent selon les circonstances et les exigences, rentrent plusieurs types de donneurs d'ordre et une multitude de natures de dépenses.

Il est question, en l'occurrence, des fonds adressés à l'étranger pour le paiement d'une prestation d'acquisition ou de construction hors crédits délégués tels, le soutien financier conjoncturel et permanent aux marocains, les revenus, pensions et autres avantages, au profit des personnes qui ont choisi de résider à l'étranger après leur départ à la retraite.

Ainsi, les pensions de la Caisse marocaine de retraite (CMR), les bourses de mérite accordées par le département de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique via l'Office national des œuvres universitaires, sociales et culturelles (ONOUSC) aux étudiants poursuivant leurs études aux universités, écoles et instituts à l'étranger ont été érigés en SMAD depuis 2020, en application des accords entre la CMR et l'ONOUSC d'une part, et le TCDC d'autre part, et ce en remplacement de l'ancienne méthode qui reposait sur les autorisations de paiement sans mise à disposition des fonds, et qui a généré de nombreux problèmes d'ordre budgétaire et comptable (chevauchement entre exercices budgétaires, rejets répétitifs entre les comptables payeurs et les comptables assignataires, nombre excessif des dépenses à régulariser), ainsi que d'autres risques opérationnels liés aux difficultés de suivi de leur circuit d'exécution (traçabilité) et aux processus de remontée de l'information aux différents acteurs (reporting).

Grâce à ce changement du mécanisme d'exécution de ces types d'opérations de dépenses et aux effets induits par la digitalisation totale de tout le processus depuis la réception des sommes à mettre à disposition jusqu'à leur règlement aux

bénéficiaires en passant par le mouvement des flux monétaires à quatre étapes et les échanges comptables à travers les comptes de disponibilité et les comptes de liaison, les pensions et les bourses ne constituent plus une source de malaise comptable ou budgétaire. Ces deux natures de dépenses par voie de SMAD illustrent parfaitement le niveau de modernisation, de sécurisation, de célérité et de traçabilité qu'a pu atteindre la TCDC dans son processus de modernisation globale.

Il reste entendu, que l'Agence marocaine de coopération internationale (AMCI) a toujours été le client et le donneur d'ordre permanent dans ce type de dépenses notamment, en faisant face à des besoins ponctuels, spécifiques ou urgents.

Elle est en cette qualité, le bras financier du MAEC et autres départements gouvernementaux éventuellement. Elle agit exclusivement par voie de SMAD avec des volumes de fonds mobilisés qui varient substantiellement d'année en année, compte tenu des besoins et des circonstances.

Le ministère des Habous et des affaires islamiques lui aussi recourt à cet outil pour des besoins spécifiques.

Si le tour des SMAD selon les natures de dépenses a été étayé, l'analyse impose d'aborder d'autres aspects liés aux taux à appliquer lors de la création de l'acte, au processus de sa concrétisation depuis l'ordre de payer jusqu'à l'acquittement et aux types de bénéficiaires et son impact sur la procédure toute entière.

B- Les SMAD selon le taux, le circuit et le destinataire

1- Taux d'approvisionnement et taux préférentiel

La totalité des SMAD hors salaires et indemnités sont payables au taux d'approvisionnement qui correspond au taux de change du dirhams par rapport à la devise forte ou la monnaie locale au jour de la réception du dernier approvisionnement de fonds reçus de la TCDC en réponse à un besoin exprimé par l'agent comptable.

Le montant décaissé au profit du bénéficiaire, de ce fait, subit les effets des cours de change habituels en gain ou en pertes à sa charge. Par contre, les dépenses par voie de SMAD bénéficiant du taux préférentiel sont exclusivement et limitativement les salaires et indemnités du personnel de l'Etat affecté à l'étranger ou ayant été affecté à l'étranger « en cas de liquidation des rappels ».

Ces émoluments sont payables selon le taux de change préférentiel -dit de chancellerie- qui correspond à convertir le montant en dirhams selon une valeur fixe de la devise forte manifestement inférieure à sa valeur réelle sur le marché, (à titre d'exemple 1€=5.42 dhs et 1\$ =4.22 dhs).

Le reliquat ainsi dégagé est supporté par le budget du MAE comme pertes de conversions générées sous forme de dépenses sans ordonnancement préalable (DSO) assignées comptablement par le TCDC.

Ces pertes de conversions sont prévues par le statut particulier du personnel du MAE de 1975^(*)



ainsi que les dahirs de création des missions diplomatiques qui fixent, entre autres, le taux préférentiel et le coefficient du pays servant pour calculer l'indemnité journalière de séjour (IJS) payable également par taux préférentiel.

2- Les SMAD, un processus sécurisé de bout en bout

La généralisation de ce mode d'exécution à la plupart des dépenses diverses et son implémentation sur le système informatique dédié aux opérations de recettes et de dépenses des agences comptables à l'étranger (GID-ACE), ont permis d'améliorer la qualité et la sécurité des actes, de réduire, par là même, les marges d'erreurs et d'éviter les pratiques frauduleuses que connaît ce champ à l'origine de plusieurs sanctions prononcées contre les régisseurs ou les agents comptables, suite aux rapports des missions d'inspection diligentées après constatation de détournements ou anomalies comptables graves relevées à l'occasion de la vérification des versements mensuels des régisseurs et des agents comptables.

Pour y faire face, deux mesures très importantes ont été prises et implémentées sur le système informatique : La première réside dans la suppression de la saisie manuelle des SMAD par les comptables à l'étranger notamment le taux, le montant et le bénéficiaire ; et cette tâche a été confiée exclusivement au TCDC qui est le seul détenteur de cette habilitation. La seconde consiste à verrouiller et automatiser le traitement des SMAD par les comptables à l'étranger qui ne peuvent dorénavant, que régler ou retourner la SMAD

après constatation comptable à un compte de consignation provisoire.

En cas de règlement de la somme, le système se charge de tout : application du taux, calcul de la contre-valeur et édition de l'ordre de paiement, entre autres.

3- Les SMAD nominatives et les SMAD es-qualité

Toutes les SMAD sont destinées à être réglées au profit du bénéficiaire nommé sur l'acte, ce qui implique l'émission de l'ordre de paiement : soit au nom d'une personne autre que le chef du poste ; il s'agit à titre d'exemple du fonctionnaire en exercice à l'étranger, un étudiant, un pensionné ou toute autre personne dont les éléments d'identification sont portés sur l'acte, soit encore au nom du chef du poste en cette qualité.

Dans ce dernier cas de figure, il faut distinguer entre la SMAD destinée au chef de poste Ambassadeur ou Consul général, et la SMAD émise en destination du poste (Ambassade ou consulat général).

Si pour la première situation, le chef du poste reçoit la SMAD sur son compte bancaire personnel, veille à la remise des fonds aux bénéficiaires finaux, détient ou établit toutes les justifications des règlements et en informe le donneur d'ordre de l'usage des fonds objet de la SMAD sous sa responsabilité, sans implication de l'agent comptable, la deuxième situation impose par contre, une gestion collective et une responsabilité partagée de la part du chef du poste et de l'agent comptable qui doit tenir la comptabilité, vérifier les pièces justificatives et effectuer

les paiements à partir du compte bancaire du poste.

III- Analyse des données relatives aux SMAD

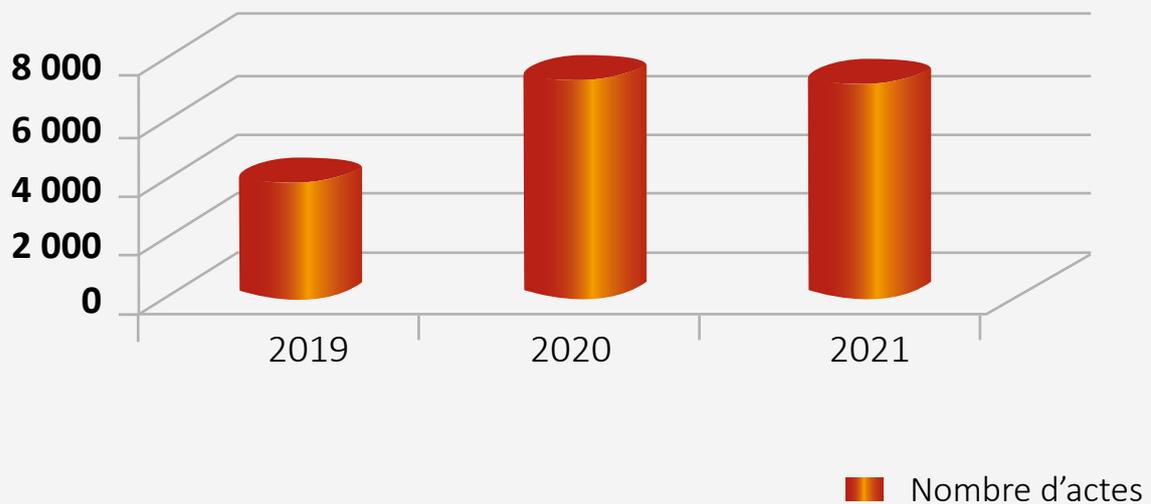
Les dépenses à l'étranger par voie de SMAD ont augmenté, en termes de flux monétaires, de 17% entre 2012 et 2013, et de 17,84% entre 2013 et 2019 soit un taux de croissance annuel moyen de 2,77% durant la période 2013-2019.

Entre 2019 et 2021, les SMAD ont augmenté de 9% avec un taux de croissance annuel moyen de 4,36%. Cette augmentation est due, entre autres, à l'élargissement du champ des SMAD pour couvrir d'autres interventions, dont notamment les bourses et les pensions CMR qui ont été érigées en SMAD en 2020.



Anciennes monnaies

Evolution des SMAD en terme de nombre d'actes entre 2019 et 2021



Le nombre d'acte des dépenses SMAD a presque doublé entre 2019 et 2021. Le chiffre est passé de 3892 à 7141.

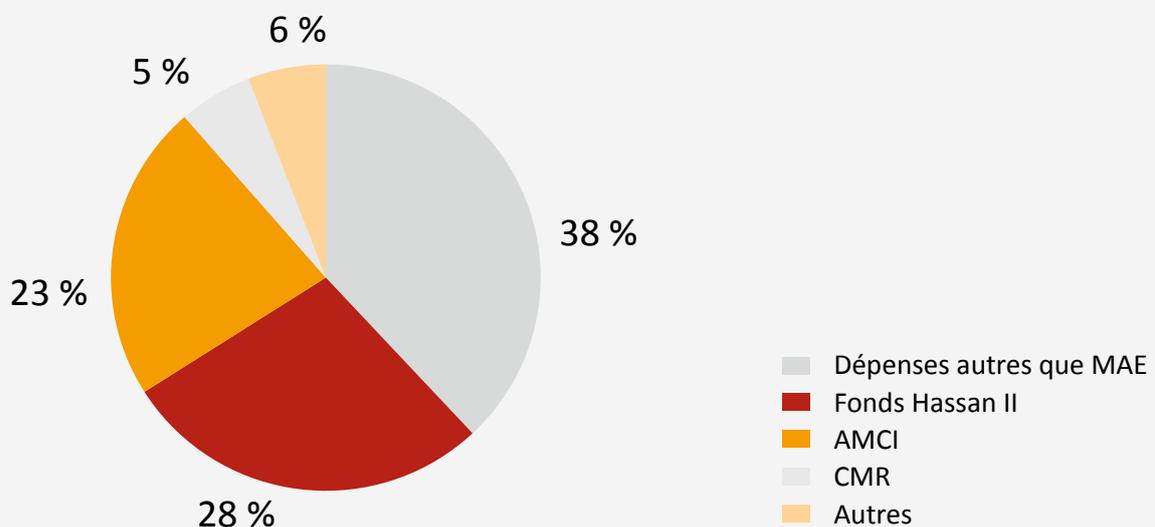
Suite à la démarche relative à la simplification de la procédure des dépenses à l'étranger, les SMAD

manuelles ont diminué en termes de flux monétaires de 47% entre l'exercice 2013 et l'exercice 2019, soit une diminution annuelle moyenne d'environ 16%.

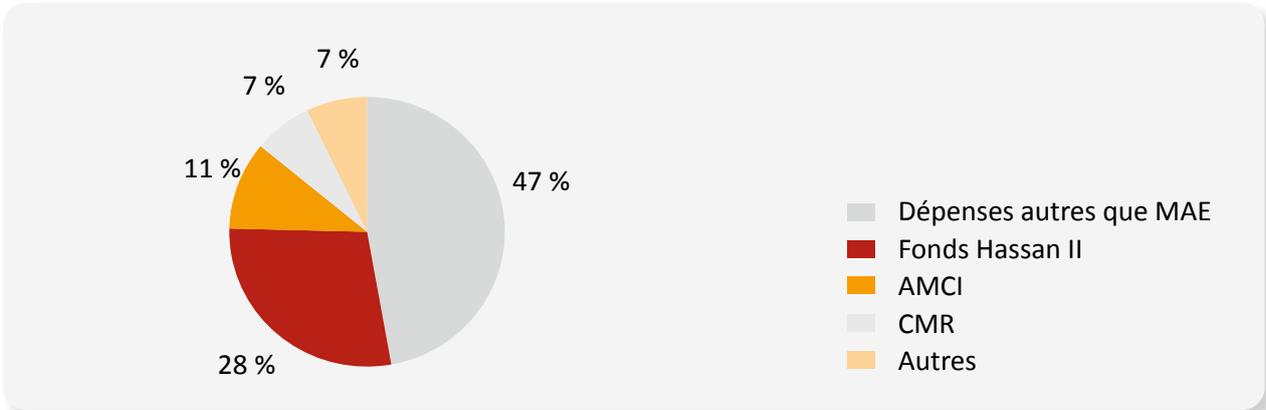
Pour l'exercice 2019, le montant des SMAD dématérialisées

représentait 55,3%. La procédure de dématérialisation s'est généralisée complètement durant l'exercice 2020 où toutes les SMAD ont été exécutées selon la nouvelle procédure.

Répartition des types de dépenses au titre de l'exercice 2020



Répartition des types de dépenses au titre de l'exercice 2021

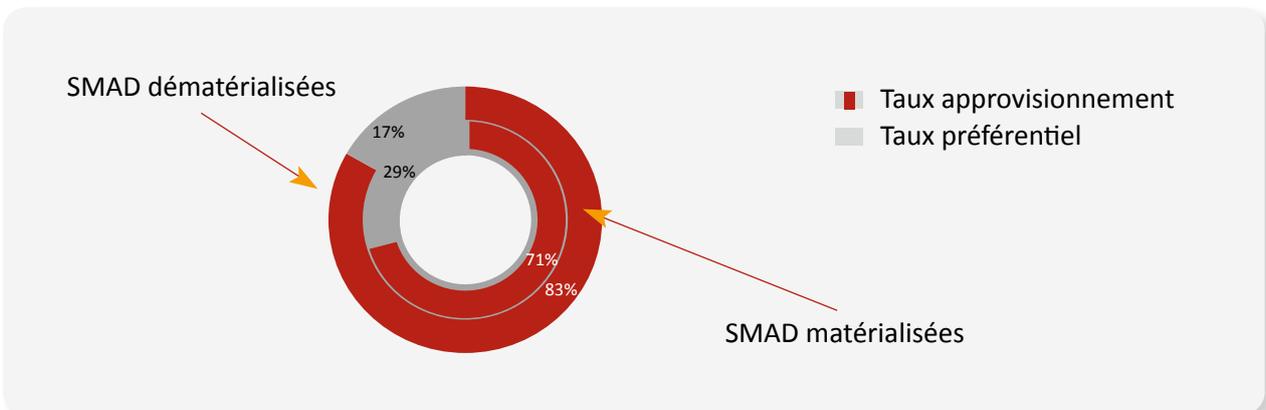


La répartition des types de dépenses par voie de SMAD dématérialisées, retrace l'importance de quatre types. Il s'agit notamment de la

Fondation Hassan II, de l'AMCI et des pensions CMR. Ces trois composantes représentent

respectivement 94 % et 93 % dans l'ensemble des dépenses au titre des exercices 2020 et 2021.

Répartition des SMAD selon le type de Taux



La répartition des taux a changé avec la réforme de la procédure des SMAD. Le montant des SMAD à taux préférentiel est passé de 29% à 17%, alors que les SMAD à taux d'approvisionnement ont augmenté sensiblement en passant de 71% à 83%.

Conclusion

Les SMAD s'avèrent après cette description sommaire, l'outil le plus adapté à l'exécution des opérations de dépenses à l'étranger.

Malgré l'absence d'une stipulation expresse au niveau des textes réglementaires, ce mécanisme a témoigné de son efficacité et sa célérité, a fait ses preuves pour ne pas uniquement résister mais mieux encore se répandre davantage pour couvrir un spectre très élargi des dépenses diverses.

Son implémentation sur GID-ACE a contribué également à lui procurer une sécurité absolue, une traçabilité parfaite et un traitement homogénéisé par tous et partout.

Néanmoins, la consécration de ce mécanisme particulier par le projet du décret de réforme de la TCDC, aura un impact considérable sur la qualité et la régularité des procédures de gestion financière et comptable, des missions diplomatiques et des postes consulaires, notamment après l'évolution exceptionnelle, en nombres et en chiffres, du recours à cette pratique par les donneurs d'ordre et les partenaires de la TCDC.



Nouredine HALMI,
*Chef du service des manuels de
procédures*

Traites de douanes et obligations cautionnées: portée et limites d'une procédure particulière

I-Introduction

Par valeurs, on désigne essentiellement des valeurs mobilières sous forme d'obligations (traites de douanes, bons du trésor, ...) ou d'actions en possession de l'Etat comme les participations de l'Etat dans les entreprises.

Les instruments de paiement ou d'encaissement sont eux aussi assimilés à des valeurs tels que les chèques, les ordres de virement, les effets de commerce ou les billets à ordre.

Dans le cadre de la présente contribution, nous allons nous intéresser à une procédure particulière qui concerne les traites de douanes et les obligations cautionnées en explicitant l'importance de ce type de valeurs à partir de la volumétrie de ce mécanisme, en mettant en lumière ses différentes étapes depuis leur réception par le receveur des douanes jusqu'à leur recouvrement par la trésorerie préfectorale ou provinciale concernée, et en terminant par quelques recommandations sous forme d'actions à court et moyen terme.

II- Définition et délimitation du concept

Les droits de douanes désignent un impôt sur des marchandises à l'entrée ou à la sortie du Royaume. Ces droits sont, soit «ad valorem», cela signifie qu'ils sont calculés et appliqués sous forme de pourcentage de la valeur retenue en douane, soit «spécifiques», c'est à dire qu'il sont calculés sur le poids, la quantité ou le volume

des marchandises, sans aucune référence à leur valeur en douane.

La marchandise ne peut être enlevée par l'opérateur qu'une fois que le paiement de ces droits est effectué.

Pour ce faire, l'Administration des Douanes et Impôts Indirects propose divers modes de paiement pour s'en acquitter. Parmi ces modes, on trouve les traites de douanes et obligations cautionnées dont le modèle est présenté au niveau de la figure 1.

Une obligation cautionnée est un billet à ordre par lequel le redevable s'engage, avec une ou plusieurs cautions, à payer le montant des droits dont il est redevable.

Elle est libellée suivant les prescriptions de l'article 232 de la loi n°15-95 formant code de commerce et est souscrite à l'ordre du receveur des douanes et payable au domicile du comptable de rattachement relevant de la Trésorerie Générale du Royaume.

Elle doit être signée par le bénéficiaire et par la banque qui garantit son paiement et porter, notamment la mention: « valeurs en droits et taxes » et, le cas échéant majoration, à recouvrer par l'administration, suivant déclaration.

Elle est à soixante (60), quatre-vingt-dix (90), cent vingt (120) ou cent quatre-vingt (180) jours d'échéance, selon l'option du

redevable, à compter de la date de sa remise en paiement des sommes dues.

Elle est majorée d'un intérêt de crédit dont le taux est fixé au début de chaque semestre, sur la base du taux moyen pondéré des bons du Trésor à trois (03) mois souscrits dans le cadre des adjudications au cours du trimestre précédent, augmenté de 2,5%, appliqué au principal.

En l'absence d'émission par adjudication des bons du Trésor à trois (03) mois pendant un trimestre donné, le taux en vigueur au titre de ce trimestre sera maintenu pour le trimestre suivant.

A défaut de paiement de l'obligation à son échéance, le souscripteur est tenu de verser un intérêt de retard, calculé du jour de l'échéance jusqu'au jour de l'encaissement inclus, sans préjudice du remboursement de tous les frais engagés par l'administration en vue des sûretés à obtenir ou des poursuites à exercer pour l'encaissement de l'effet.

Il est à noter aussi que ce mode de paiement n'est valable que si la somme due est d'au moins deux mille dirhams (2000 dirhams). Et en cas de suspension de paiement par l'un ou l'autre des signataires des obligations, le montant total des obligations souscrites, échues ou à échoir, devient immédiatement exigible.

ADMINISTRATION DES DOUANES ET IMPOTS INDIRECTS

Recette de _____

N° _____

(1) Numéro d'enregistrement au registre ad hoc de la Recette des Douanes.
 (2) Désigner très exactement le principal obligé par ses noms, prénoms ou sa raison sociale.
 (3) Adresse exacte du principal obligé.
 (4) Désigner très exactement la caution par ses noms, prénoms ou raison sociale.
 (5) Adresse exacte de la caution.
 (6) Soit le cas :
 - Trésorier Général du Maroc à Rabat.
 - Receveur du Trésor à : _____
 (7) Faire précéder la signature des mots : "Vu et approuvé" écrit de la main des signataires.

Obligation Cautionnée de crédit

B.P.DH _____

Soit { Principal _____
 Intérêts _____

A _____ le _____

Au _____

Nous, soussignés (2) _____
 demeurant à (3) _____
 Principal obligé, et (4) _____
 demeurant à (5) _____
 Caution solidaire dudit (4) _____
 Paierons solidairement à M.le Receveur des Douanes à _____
 Ou à son ordre, à la caisse de M.le (6) _____
 la somme de : _____

Valeur en droit, taxes et intérêts de retard à recouvrer par l'Administration des Douanes et Impôts Indirects suivant déclaration. (voir au verso)

Le principal obligé (7) **La Caution (7)**

Figure 1 : Exemple de traite de douanes

III-Cadre réglementaire des traites de douanes et obligations cautionnées

Les redevables qui souhaitent s'acquitter des droits et taxes dus à l'importation ou à l'exportation des marchandises, au moyen d'obligations cautionnées de crédit, doivent en faire la demande à l'Administration des Douanes et Impôts Indirects qui peut accorder ou refuser ladite demande au vu notamment, des garanties offertes par l'opérateur économique.

Cependant, cette autorisation peut être retirée lorsque les garanties précédemment offertes deviennent insuffisantes ou

lorsque des sanctions ont été prises contre le redevable en question.

Ce mode de paiement est réglementé par plusieurs dispositions d'ordre législatif et réglementaire⁽¹⁾

IV-Volumétrie

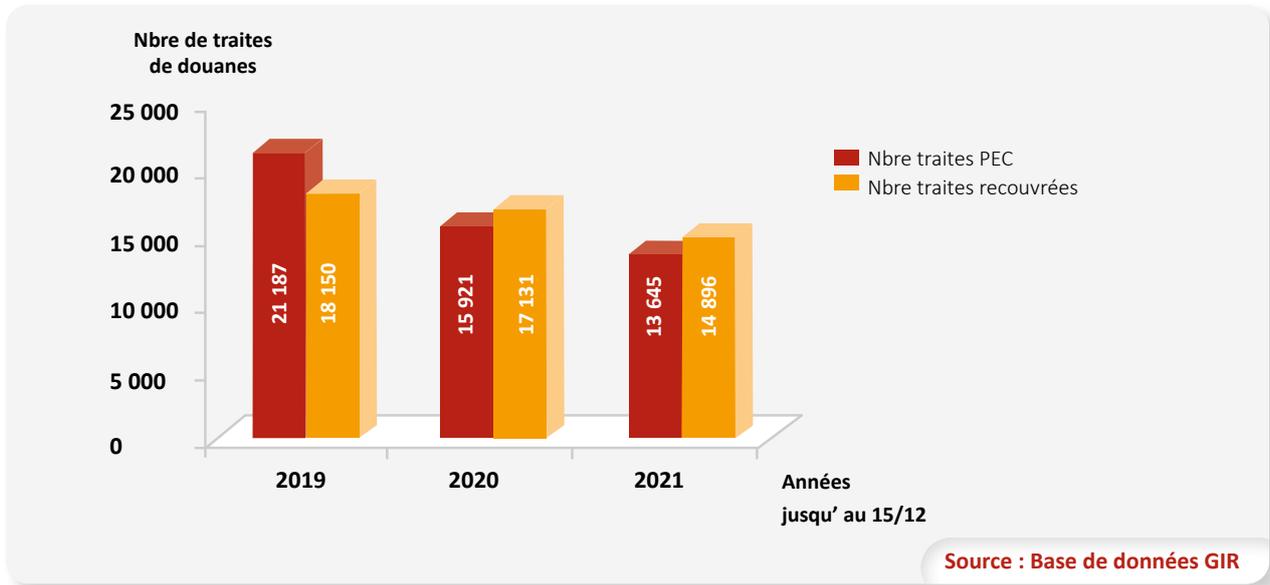
1. Volume des traites de douanes et obligations cautionnées prises en charge et recouvrées sur trois ans

Les flux des traites de douanes représentent des montants assez importants, comme le montrent les graphiques ci-après retraçant

respectivement, les prises en charge et les recouvrements en nombre de traites de douanes, et les prises en charges et les recouvrements en montant des traites de douanes.

1 - Loi n°15-95 formant code de commerce promulguée par le dahir n°1-96-83 du 15 rebii I 1417 (1er août 1996), notamment les articles 232 à 238 ;
 - Loi n° 13-89 relative au commerce extérieur promulguée par le dahir n°1-91-261 du 13 jourmada I 1413 (9 novembre 1992), telle qu'elle a été modifiée et complétée par la loi n° 37-93 promulguée par le dahir n°1-94-259 du 4 moharrem 1415 (14 juin 1994), la loi n° 3-96 promulguée par le dahir n° 1-97- 63 du 4 chaoual 1417 (12 février 1997), notamment les articles 16 à 19 ;
 - Le code des douanes approuvé par le dahir portant loi n° 1-77-339 du 25 chaoual 1397 (9 octobre 1977), tel qu'il a été modifié et complété, notamment les articles 92 à 98 ;
 - Décret Royal n° 330-66 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique, tel qu'il a été modifié et complété, notamment son article 97 ;
 - Le décret n° 2-77-862 du 25 chaoual 1397 (9 octobre 1977) pris pour l'application du code des douanes, notamment les articles 55 à 65 ;
 - Arrêté du ministre de l'économie et des finances n° 1302-99 du 6 jourmada I 1420 (18 août 1999) modifiant le taux de la majoration applicable au paiement par obligation cautionnées des droits de douanes et autres droits et taxes dus à l'importation ou l'exportation ;
 - Circulaire des douanes n° 4910/522 du 15 avril 2004 relative aux soumissions cautionnées, pour garantir le paiement des droits et taxes, des amendes et de toutes autres sommes dues dont le recouvrement incombe à l'Administration ;
 - Note de service de la TGR n° 13/06 du 21 mars 2006 relative aux modalités de gestion des traites de douanes.

Prise en charge et recouvrement en nombre traites de douanes

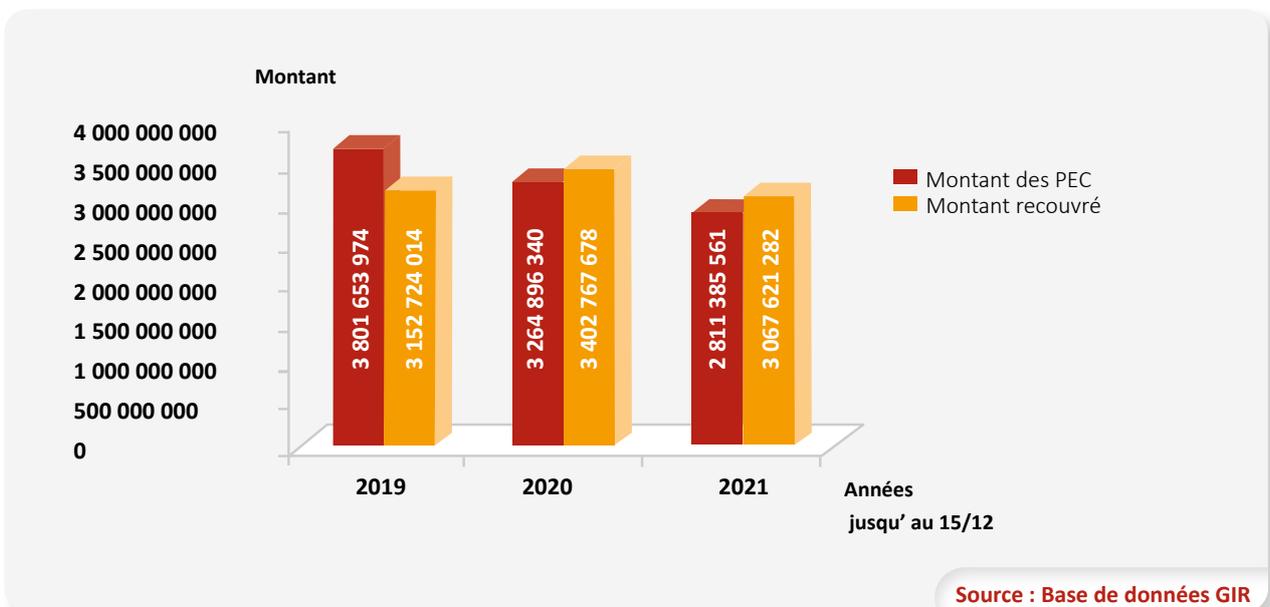


Le nombre des traites de douanes qui circulent entre les receveurs des douanes, les postes comptables de la Trésorerie

Générale du Royaume et les banques varie entre 15.000 et 20.000 traites par an, d'où la nécessité d'en améliorer la

gestion (Transfert, prise en charge informatique, sécurisation ...)

Prise en charge et recouvrement en montant traites de douanes



Chaque année, le montant des prises en charge est d'environ 4 milliards de dirhams.

Le décalage entre la prise en

charge et le recouvrement s'explique par le fait que les obligations cautionnées peuvent être à soixante, quatre-vingt-dix, cent vingt ou cent quatre-vingt

jours d'échéance, selon l'option du redevable, à compter de la date de leur remise en paiement des sommes dues.

2. Répartition des prises en charge et des recouvrements au cours de l'exercice 2021 (à la date du 15/12/2021)

Les données présentées dans le tableau ci-dessous sont extraites de la base de données GIR pour l'année 2021 à la date du 15 décembre 2021.

Pour l'année 2021, sur l'ensemble des trésoreries préfectorales ou provinciales du Royaume, 85% des traites de douanes et obligations cautionnées (environ 11.507

Postes comptables	Nbre de traites PEC	Montants des prises en charge	Nbre de traites recouvrées	Montants recouverts
TP Casablanca-Nord	4 316	738 571 317,00	4752	807 312 681,26
TP Casablanca- Sud	302	738 571 317,00	391	49 488 718,00
TP Casablanca-Centre ouest	6 889	28 104 488,00	7452	1 794 760 047,29
TP Rabat	759	143 540 127,00	825	166 726 066,16
TP Tanger	509	55 353 610,00	577	56 873 711,57
TP Mohammadia	42	47 325 761,00	45	49 515 681,98
TP Agadir	170	28 770 631,00	172	32 360 406,67
TP Fès	133	26 469 018,00	140	25 039 853,98
TP Kénitra	35	5 007 286,00	44	6 592 257,14
TP Marrakech	48	9 194 138,00	50	10 005 956,79
TP Meknès	354	66 010 093,00	358	60 144 314,56
TP Oujda	15	1 641 450,00	15	1 573 857,11
TP Laâyoune	18	1 272 723,00	22	1 605 374,00
TP Sala Al Madina	55	5 075 982,00	53	5 622 355,90

Source : Base de données GIR

traites) ont été prises en charge au niveau des trois trésoreries préfectorales de Casablanca, pour un montant de 2.421.724.742 dirhams, à savoir la trésorerie préfectorale Casablanca-Centre-Ouest (51%), la trésorerie préfectorale Casablanca-Nord (32%) et la trésorerie préfectorale Casablanca-Sud (2%).

Pour ce qui est du recouvrement, 84% des traites de douanes (environ 12.595 traites) ont été recouvrées au niveau de ces trois trésoreries préfectorales.

V- Procédure de prise en charge et de recouvrement des traites de douanes par le trésorier préfectoral ou provincial

Depuis le 20 février 2006, date de la promulgation de la loi 76-03 relative aux statuts de Bank Al-Maghrib, les traites de douanes ne sont plus mobilisables auprès de ladite institution.

Ainsi, la note de service n°13/06 du 21 mars 2006 précitée, a simplifié énormément les

modalités de prise en charge, de conservation et de recouvrement des traites de douanes.

En effet, avant cette date, la gestion desdites traites faisait intervenir trois acteurs répartis en trois niveaux :

- Au niveau local : les receveurs de douanes qui reçoivent les traites de douanes et les transmettent aux trésoreries préfectorales et provinciales.
- au niveau préfectoral et provincial : les trésoreries

provinciales et préfectorales qui étaient tenues d'envoyer les traites de douanes appuyées des comptes d'emplois et des situations de portefeuille chaque fin de mois à l'ex- trésorerie principale (service du portefeuille).

- au niveau central : l'ex- trésorerie principale qui jouait le rôle de centralisatrice des traites de douanes et qui les transmet à Bank Al-Maghrib pour conservation et mobilisation éventuelle.

En cas de besoin de trésorerie, Bank Al-Maghrib procédait alors, à la mobilisation des dites traites contre une rémunération à 3,2%.

Lorsque le compte du trésor devenait créditeur (supérieur à un montant prédéfini), Bank Al-Maghrib procédait à la reprise en pension des traites mobilisées.

A l'approche de l'échéance (10 jours avant), Bank Al-Maghrib retournait les traites de douanes à l'ex- trésorerie principale, qui à son tour envoyait, par la poste, les traites échues (J-10) aux comptables assignataires concernés.

Cette organisation posait énormément de problèmes. En effet, les multiples allers-retours engendraient des opérations de contrôle successives et des écritures comptables valeurs et deniers complexes et répétitives.

De même, le nombre et la complexité du circuit causaient des retards dans l'envoi des traites échues, à temps au comptable assignataire pour recouvrement.

Il arrivait souvent que la banque se présentait au poste comptable pour paiement de la traite de

douanes, avant la réception par le comptable assignataire de l'originale qui devait être renvoyée par l'ex- trésorerie principale.

De ce fait, le comptable assignataire procédait au recouvrement sur la base de la copie présentée par la banque contre la délivrance d'une déclaration de recette. Ainsi, un nombre important de traites de douanes restait consigné en attendant la réception des originaux.

C'est pourquoi et par la note de service n°13/106 susmentionnée, les traites de douanes ne sont plus transmises à la centralisation. Elles sont prises en charge, conservées avant leur encaissement et recouvrées au niveau des comptables assignataires concernés.

En vue d'assurer le suivi quotidien des mouvements et de l'encours de ces effets, la direction des comptes publics est informée de toute opération de prise en charge ou de recouvrement des dites traites via le système de gestion intégrée des recettes (GIR).

Dans ce qui suit, nous allons expliciter ce nouveau circuit.

1. Phase de prise en charge des traites de douanes :

Pour bénéficier d'un report de paiement des droits de douane, la société concernée présente auprès du receveur des douanes une caution (traite de douanes), délivrée par la banque en guise de garantie des droits qui lui sont dus dont le circuit est retracé en annexe de la présente contribution.

Conformément à l'arrêté du ministre de l'économie et des

finances n° 1302-99, précité, une majoration de 8% est versée chez le receveur des douanes au moment du dépôt de la caution pour les facilités de paiement.

Le receveur des douanes envoie les traites de douane de la journée au chargé des traites de douanes qui relève de la trésorerie préfectorale ou provinciale de rattachement. L'envoi est accompagné d'un avis de débit matérialisé du compte intitulé « compte de liaison - dépense matérialisée », tel que cela est retracé au niveau de la figure 2.



Code Poste :**Avis de débit****Compte :** 36110000**Type Avis :** TRAITE_DOUANE**Avis numéro :****Montant de l'avis :****Application émettrice :** [DOUANE]**Mode de règlement :** TRAITE

J'ai l'honneur de vous informer que j'ai constaté en dépense la somme de :, suivant l'état détaillé ci-après.

Veuillez passer ce montant Débit du compte ci-dessus et considérer le présent avis comme justificatif de(s) opération(s).

Avis émis le :**Signé par :****Poste destinataire :**

Figure 2 : Avis de débit 3611



Trésor d'Oujda

Dès réception des traites de douane et de l'avis de débit matérialisé du compte intitulé « compte de liaison - dépense matérialisée », le chargé des traites de douanes effectue le contrôle de chaque obligation cautionnée en vérifiant les informations suivantes :

- le comptable assignataire chargé du recouvrement des dites traites;
- le montant de l'avis de débit reçu avec le montant total des traites jointes;
- le nombre et les numéros des traites jointes ;
- le nom et l'adresse du bénéficiaire de chaque traite jointe ;
- le montant et l'échéance de chaque traite jointe ;
- la raison sociale et l'adresse exacte de la banque qui a cautionné le bénéficiaire.

Après contrôle, les traites de douanes et obligations cautionnées non conformes sont retournées à la recette des douanes concernée par le biais d'un avis de débit matérialisé du compte intitulé « compte de liaison - dépense matérialisée ». Cette opération donne lieu à la passation de l'écriture comptable suivante :

- *Débit* : compte 36110000 « Compte de liaison - dépense matérialisé », pour le montant des traites rejetées;
- *Crédit* : compte 36110000 « Compte de liaison - dépense matérialisé », pour le montant des traites rejetées;

Sinon, il est procédé à leur prise en charge sur le système de gestion intégrée des recettes (GIR) en saisissant pour chaque

traite toutes les informations y afférentes notamment, l'exercice budgétaire, la date d'opération, le receveur de douanes concerné, le numéro de l'obligation, la date d'émission, la date d'échéance, le motif, le montant de l'obligation, la banque et la ville.

De même, il est procédé au renseignement des informations relatives au débiteur :

- dans le cas d'une personne morale, il est procédé à la saisie notamment de l'identifiant fiscal, la ville du registre de commerce, la raison sociale et le numéro de la Caisse Nationale de Sécurité Sociale.
- lorsqu'il s'agit d'une personne physique, il est procédé à la saisie notamment du numéro de la carte nationale d'identité électronique et le numéro du permis de conduire.

L'opération de prise en charge donne lieu à la constatation, en comptabilité « valeurs », de l'écriture comptable suivante :

- *Débit* : compte 02 « percepteur et correspondants leur compte de valeurs » sous-compte des traites de douanes à la trésorerie préfectorale ou provinciale, pour le montant des traites de douanes prises en charge;
- *Crédit* : compte 04 « divers leur compte de valeurs », pour le montant des traites de douanes prises en charge;
- *Débit* : compte 03 « valeurs déposés par des tiers » sous-compte traites de douanes, pour le montant des traites de douanes prises en charge;
- *Crédit* : compte 02 « percepteur et correspondants leur compte

de valeurs » sous-compte des traites de douanes à la trésorerie préfectorale ou provinciale, pour le montant des traites de douanes prises en charge.

Elle donne aussi lieu à la constatation de l'écriture comptable suivante en comptabilité « deniers » :

Au niveau du rapport provisoire de comptabilisation :

- *Débit* : compte 51211000 « Obligations cautionnées », pour le montant des traites de douanes prises en charge;
- *Crédit* : compte 36111000 « Compte d'attente - avis de règlement dépense », pour le montant des traites de douanes prises en charge.

Au niveau du Grand livre (comptabilisation définitive) :

- *Débit* compte 36111000 « Compte d'attente - avis de règlement dépense », pour le montant des traites de douanes prises en charge
- *Crédit* : compte 36110000 « Compte de liaison - dépense matérialisé », pour le montant des traites de douanes prises en charge.

Ensuite, le chargé des traites de douanes conserve celles-ci dans un coffre-fort au niveau de la trésorerie préfectorale ou provinciale en attente de l'échéance de leur recouvrement.

2. Phase de recouvrement des traites de douanes

A l'échéance de recouvrement ou en cas de recouvrement anticipé des traites de douanes, le représentant de la banque se présente au poste comptable muni de la copie de (ou des) la traite(s) de douanes et d'un chèque signé par l'entreprise et



la banque du montant de la traite et des majorations et intérêts de retard éventuels.

En général, le représentant de la banque se présente avec un chèque de banque émis par l'établissement bancaire concerné pour le compte de son client au profit du receveur des douanes.

Le chargé des traites de douane effectue le contrôle de la copie de la traite par rapport à la traite originale. Il s'assure du montant du chèque par rapport au montant total à recouvrer (principal + éventuellement l'intérêt).

Ensuite, il procède à la saisie du recouvrement sur le système de gestion intégrée des recettes (GIR), en portant notamment, le numéro du chèque, le numéro du compte, la banque et la ville.

Il inscrit les références de paiement sur la copie de la traite de douanes et sur l'original qu'il remet au représentant de la banque.

Le recouvrement de la traite donne lieu à la constatation de l'écriture comptable valeur suivante :

- *Débit* : compte 04 « divers leur compte de valeur », *pour le montant des traites de douanes recouvrées*;

- *Crédit* : compte 03 « valeurs déposés par des tiers » / sous-compte traites de douanes, *pour le montant des traites de douanes recouvrées*.

Il donne lieu, aussi, à la constatation de l'écriture comptable deniers suivante :

- *Débit* : compte 51123000 « CCT des Trésoriers préfectoraux et provinciaux » ;

- *Crédit* : compte 51211000 « Obligations cautionnées ».

Si le chèque n'est pas remis à l'échéance exacte convenue, dans ce cas une majoration et un intérêt de retard sont appliqués sur la base du montant de la traite en question.

Le chèque remis en paiement de la traite, doit comprendre le montant de la traite plus les majorations et les intérêts de retard.

Cette opération donne lieu à la passation des écritures comptables suivantes :

- *Débit* : compte 51123000 « CCT des Trésoriers préfectoraux et provinciaux » ;

- *Crédit* : compte 51211000 « Obligations cautionnées », *pour le montant du principal* ;

- *Crédit* : compte 70814000 « Majorations sur obligations cautionnées », *pour le montant des majorations et intérêt de retard*.

Le transfert du montant des majorations et intérêt de retard par avis de crédit dématérialisé à la trésorerie ministérielle auprès du ministère de l'économie et des finances, donne lieu à la passation de l'écriture comptable suivante :

- *Débit* : compte 36200000 « Contrepartie des transferts des opérations de recettes » ;

- *Crédit* : compte 36000000 « Compte de liaison-recette dématérialisé ».

Il est à noter enfin, que les écritures comptables constatées que ce soit au niveau de la prise en charge ou du recouvrement,

sont générées automatiquement par le système d'information comptable de la Trésorerie Générale du Royaume.

En effet, à la fin de chaque journée, le système d'information comptable SI-PCE extrait de la base de données du système de gestion intégrée des recettes GIR, les comptes rendus d'événements relatifs à la prise en charge et au recouvrement des traites de douanes et génère les écritures comptables correspondantes au niveau de la synthèse de la comptabilité (journée comptable provisoire) de chaque poste comptable.

Ensuite, le système d'information comptable SI-PCE transmet lesdites journées comptables provisoires aux chargés de la comptabilité des postes comptables concernés.

La synthèse de la comptabilité précise les numéros et les libellés des comptes mouvementés ainsi que les montants figurant au débit et au crédit de chaque compte.

Le jour J+1, chaque chargé de la comptabilité :

- Se connecte au système d'information comptable SI-PCE en saisissant son login et son mot de passe ;

- Accède à sa boîte de réception ;

- Visualise ou édite le rapport de comptabilisation (journée comptable provisoire) ;

- Procède à l'édition des situations dont il a besoin à partir du système de gestion intégrée des recettes GIR ;

- Confronte les montants contenus dans le rapport de



comptabilisation avec ceux figurant dans les situations éditées;

- S'assure des montants, des comptes débités et des comptes crédités.

- Après vérification, deux cas de figure sont possibles :

- si les vérifications sont conformes, le chargé de la comptabilité vérifie les autres événements comptables générés.

- sinon, il s'assure de l'origine de l'erreur et procède à sa rectification en coordination avec le gestionnaire concerné.

Après analyse de tous les événements comptables du rapport de comptabilisation provisoire et en l'absence d'erreurs, le chargé de la comptabilité procède à la validation du rapport. Cette validation génère une comptabilisation définitive.

VI-Recommandations

La majorité des problèmes relatifs au circuit des traites de douanes et obligations cautionnées est due à la gestion matérialisée desdites traites depuis leur réception, leur prise en charge et leur conservation jusqu'à leur recouvrement.

Ainsi et en vue d'améliorer la gestion des traites de douanes et obligations cautionnées, nous recommandons les actions suivantes :

1- Actions à court terme :

A ce titre, nous pouvons recommander le transfert des traites de douanes sous format physique appuyées d'un fichier informatique récapitulant l'ensemble des informations y

afférentes, ce qui facilitera la saisie des traites au niveau du système GIR.

Cette action nécessitera le développement d'une passerelle entre le système « Base Automatisé des Douanes en Réseau » (BADR) de l'Administration des Douanes et Impôts Indirects et le système de Gestion Intégrée des Recettes (GIR) de la Trésorerie Générale du Royaume.

Il est par ailleurs recommandé de prévoir dans le cadre de l'extension de la couverture de GIR, une informatisation globale de la gestion des valeurs, puisque les opérations de gestion des autres valeurs (billets à ordre, bons du trésor, participations de l'Etat) présentent de fortes similitudes en termes de prise en charge et de comptabilisation.

2- Actions à moyen terme :

Les actions à moyen terme concernent la dématérialisation des traites de douanes et obligations cautionnées et l'optimisation du circuit y afférent. Deux scénarios sont envisagés :

-1^{er} scénario (évolution) : Transfert dématérialisé des traites de douanes. Ceci nécessitera la mise en place d'un protocole d'échange sécurisé entre la recette des douanes concernée et la trésorerie préfectorale ou provinciale de rattachement.

-2^{ème} scénario (rupture) : Dématérialisation de bout en bout, c'est-à-dire mettre à plat le processus dans sa globalité en donnant la possibilité au receveur des douanes de conserver et de recouvrer les traites de douanes. Cela nécessitera une adaptation des textes réglementaires en vigueur et le développement

d'une passerelle entre le système « Base Automatisé des Douanes en Réseau » (BADR) de l'Administration des Douanes et Impôts Indirects et le système de Gestion Intégrée des Recettes (GIR) de la Trésorerie Générale du Royaume.

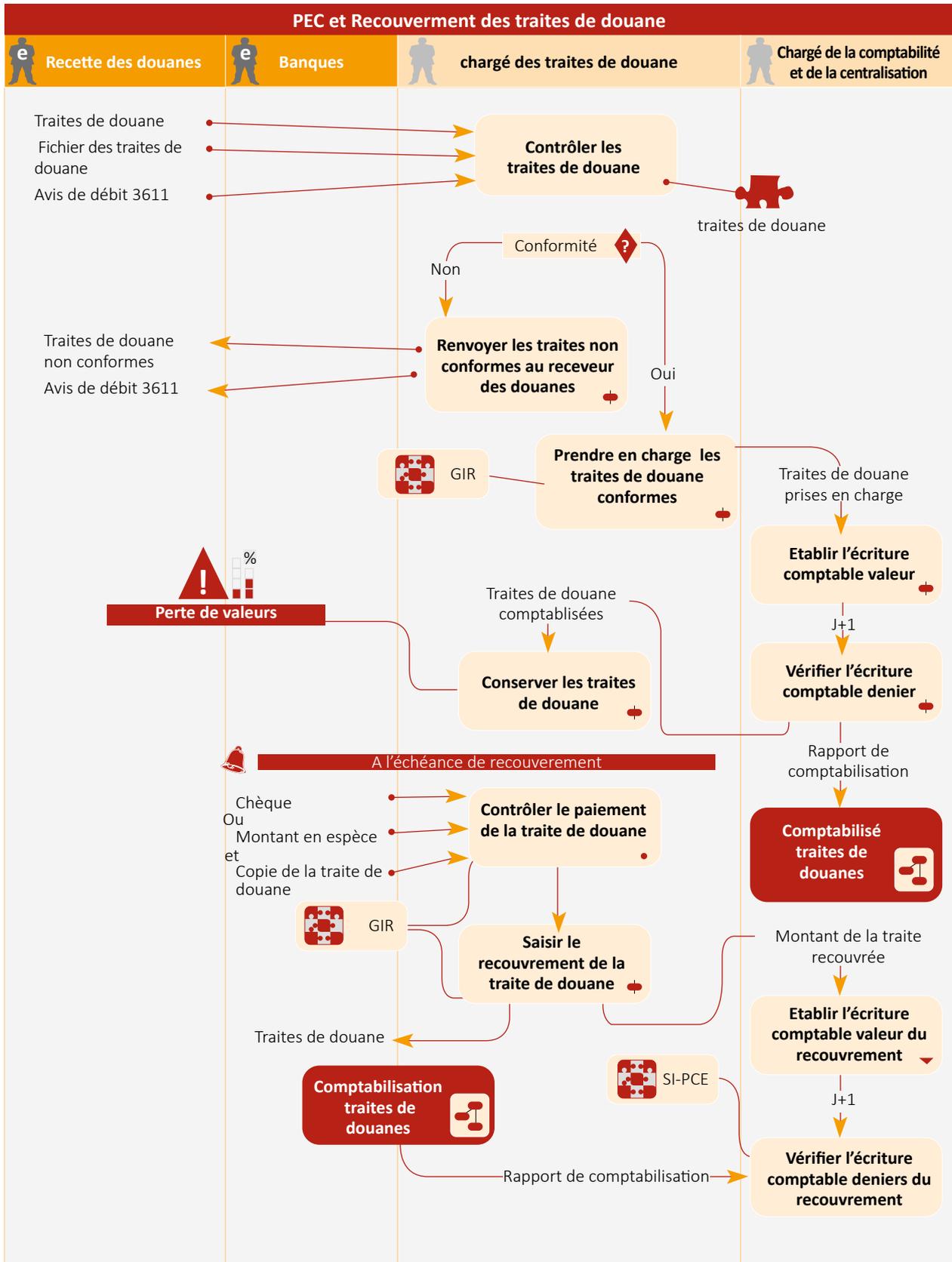
-3 Actions à long terme :

Comme nous avons pu le montrer, les traites de douanes représentent des montants assez importants qui ne sont pas pleinement exploités en termes de mobilisation du potentiel de ressources de trésorerie pour l'Etat.

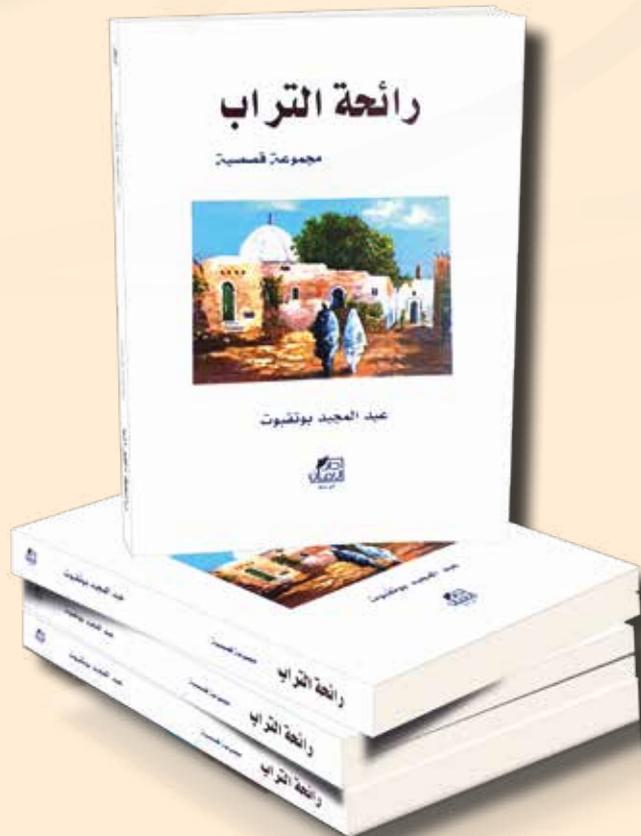
Il va falloir donc réfléchir, après dématérialisation et informatisation, à un nouveau système d'escompte de ces effets.



Annexe : Circuit de la procédure



Publications



Glossaire

Banque notificatrice

(crédit documentaire): C'est la banque correspondante de la banque émettrice, située en général dans le pays du vendeur et qui, sur instructions de la banque émettrice, doit informer le bénéficiaire qu'un crédit documentaire a été ouvert en sa faveur, sans prendre d'engagement de paiement vis-à-vis de celui-ci, sauf si elle en confirme son engagement.

Bilan d'exécution du budget

support établi par le Président de la collectivité territoriale, représentant la phase finale du processus budgétaire annuel décrivant par rubriques budgétaires, les réalisations effectives des recettes et des dépenses autorisées par le conseil délibérant de la commune, en remplacement du compte administratif.

Billet à ordre

document par lequel le tireur dit « souscripteur » se reconnaît d'un débiteur d'une somme du bénéficiaire auquel il promet de payer une certaine somme d'argent suivant une échéance de règlement bien définie sur le titre.

Crédit documentaire

appelé aussi « accreditif bancaire » ou encore lettre d'ouverture de crédit, est l'opération par laquelle une banque s'engage, à la demande et pour le compte de son client importateur à payer au fournisseur d'une marchandise ou d'un service un montant défini, via une banque intermédiaire.

Crédit documentaire irrévocable

(crédit documentaire): crédit par lequel le banquier de l'acheteur s'engage à lui fournir les fonds nécessaires pour régler sa dette auprès de son fournisseur. Et ce, quoiqu'il arrive, pour autant que la marchandise ait été livrée, et qu'elle soit conforme à la demande.

Crédit « revolving »

(crédit documentaire) : type de crédit qui se caractérise par le fait que l'établissement financier prêteur de ce crédit, met d'une manière permanente à la disposition de l'emprunteur une somme d'argent avec laquelle ce dernier peut financer les achats de son choix. A chaque remboursement, sa faculté d'emprunt est régénérée à due concurrence du montant fixé par le contrat de prêt.

Crédit red clause

(crédit documentaire): clause spécifique qui autorise la banque notificatrice à effectuer une avance au bénéficiaire, contre son engagement d'effectuer l'expédition et de présenter ultérieurement les documents prévus. Cette clause, insérée dans le contrat commercial, à la demande du donneur d'ordre, précise le montant de l'avance.

Certification des comptes

c'est une opération qui permet à un organisme extérieur en l'occurrence la cour des comptes de formuler une opinion sur la régularité et la sincérité de la tenue des comptes d'une personne morale de droit public (Etat, collectivité territoriale).

Fonds de roulement

c'est un mécanisme qui consiste en l'octroi par le créancier d'avances à l'emprunteur pour lui permettre de financer les dépenses relatives aux projets objet des accords d'emprunts extérieurs, et permet aux bailleurs de fonds de disposer d'informations détaillées et régulières sur l'emploi des fonds versés.

Fonds de concours

fonds d'origine non fiscale versés par des personnes morales autres que l'Etat ou des personnes physiques ayant pour objet la contribution avec ceux de l'Etat en vue de financer des projets qualifiés d'intérêt public.

Obligation cautionnée

billet à ordre par lequel le redevable s'engage, avec une ou plusieurs cautions, à payer le montant des droits et taxes et le cas échéant, des amendes et des sommes dues recouvrés par l'Administration des Douanes, souscrite à l'ordre du receveur des douanes et payable au domicile du comptable de rattachement relevant de la Trésorerie Générale du Royaume.

Paiement direct

procédure qui consiste à ce que le paiement effectué par le bailleur de fonds directement au fournisseur ou prestataire de service suite à une demande de l'emprunteur appuyée des documents justificatifs des dépenses objet de l'accord de financement.

Règle du « Produit brut »

règle de droit budgétaire interdisant toute inscription d'un simple solde des opérations financières, exigeant de retracer en détail toutes les opérations de recettes et de dépenses sans compensation entre ces recettes et dépenses.

Rétablissement de crédits

procédure qui consiste à annuler des dépenses effectuées sur crédits budgétaires et à rétablir ainsi la dotation initiale du chapitre sur lequel les paiements avaient été effectués à hauteur des remboursements obtenus, provenant de la restitution au Trésor de sommes payées indûment ou à titre provisoire sur crédits budgétaires.

Sommes mises à disposition (SMAD)

instrument qui consiste en un ordre émis par l'ordonnateur concerné, destiné à la TCDC en vue de mettre à la disposition d'un tiers bénéficiaire résidant ou affecté à l'étranger d'une somme déterminée, payable par les agents comptables intéressés auprès des missions diplomatiques et consulaires, selon la nature de taux requis, qui peut être soit un taux d'approvisionnement ou un taux préférentiel ou les deux éventuellement, suivant une répartition figurant sur l'acte de la dépense concernée par ladite SMAD.



المملكة المغربية
Royaume du Maroc



الخزينة العامة للمملكة
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

Systeme de Gestion Integre des Dépences

La Démat: Votre allié de performance



الخزينة العامة للمملكة
•00• 7 1 8 8 • C-102 1 8 XRAEA1
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