

Rachid HASNAOUI

Finances publiques et outils de gouvernance financière de l'Etat

- > Stratégie financière de l'Etat
- > Procédures budgétaires de l'Etat
- > Nouvelle nomenclature de programmation et d'exécution budgétaires
- > Gestion des opérations budgétaires de l'Etat: les recettes et les dépenses
- > Comptabilité budgétaire
- > Comptabilité Générale de l'Etat
- > Gestion du recouvrement des créances publiques
- > Démarche professionnelle d'audit financier pour la certification des comptes de l'Etat
- > Outils de pilotage par la performance : audit interne et contrôle interne
- > Avec Recueil des Normes Comptables de l'Etat et des normes internationales d'audit

1^{ère} édition 2019

Collection j'apprends et j'intègre
la fonction publique



Préambule

De manière générale, les finances publiques au Maroc ont connu une véritable révolution. En effet, presque tous les secteurs ont été réformés à commencer par la réforme du système fiscal en 2007, la mise en place d'une nouvelle constitution en 2011 et, la réforme des finances de l'Etat avec la loi organique de finances entrée en vigueur le 18 juin 2015, puis les lois organiques portant sur les finances locales entrées en application le 18 Février 2016 (BO N° 6440) à savoir la loi organique 113-14 relative aux communes, la loi organique n°112-14 relative aux préfectures et provinces et la loi organique 111-14 relative aux régions.

Ce train quasi continu de réformes a considérablement ralenti la production éditoriale dans le domaine des finances publiques au Maroc parce que les innovations et modifications n'ont été introduites que partiellement et un recul est apparu nécessaire de la part des chercheurs qui s'intéressent à ce sujet pour produire une synthèse de ces bouleversements.

Cette première édition est à jour des principales réformes introduites en matière des finances publiques mais d'autres sont encore à venir, notamment pour compléter et améliorer les règles posées. Cette édition est conseillée au lecteur soucieux de maintenir ses connaissances à jour.

C'est une référence pédagogique à la fois pour les chercheurs, les professionnels et les étudiants en droit, économie et sciences sociales en général.

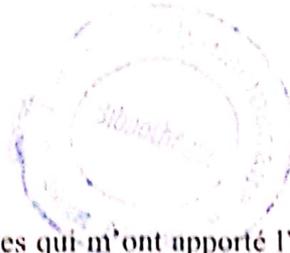
Avertissement : le photocopillage tue le livre

La pratique de la photocopie tend à se généraliser dans les établissements d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale d'achat des livres et de revues scientifiques, au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée. Par suite, il est interdit de procéder au photocopillage de ce livre sans l'accord de son auteur. (référence juridique : loi n° 2-00 relative aux droits d'auteur et droits voisins parue en 2000 telle que modifiée et complétée en 2006 par la loi n° 34-05).

Dépôt légal : 2019MO1170

ISBN : 978-9920-9909-0-5

Remerciements



Je souhaite adresser tous mes remerciements aux personnes qui m'ont apporté l'aide et qui ont ainsi contribué à l'élaboration de ce livre. J'ai eu la chance de bénéficier d'un appui appréciable de M. Ben Youssef EL KARAKHI, l'un des experts comptables les plus brillants au Maroc qui a joué un rôle de premier plan dans la révision des chapitres relatifs à la démarche professionnelle de l'audit des comptes de l'Etat.

Aussi, en tant que praticiens, j'ai bénéficié de l'aide et du regard pratique de plusieurs responsables relevant du Ministère de l'Economie et des Finances que je n'oublierai jamais. Ces personnes m'ont consacré du temps nécessaire pour le bon aboutissement de ce travail. Je les remercie infiniment.

Je remercie le Doyen Benachir ELHADDADI et le Président Nabil HMINA à qui je demeure reconnaissant pour leur soutien permanent.

Mes vifs remerciements s'adressent à toutes les institutions qui ont appuyé financièrement la publication.

Je vaudrais aussi remercier tous mes collègues du corps professoral pour les moments d'échange et les encouragements.

Rachid HASNAOUI

A ma très chère mère

A la mémoire de mon défunt père

A ma chère femme Saida

A HAROUNE et HIDAYA

Liste des abréviations

AMF : Autorité des Marchés Financiers
AO : Appel d'Offre
AP : Assemblée Plénière
ATD : Avis à Tiers Détenteurs
BAD : Banque Africaine de Développement
BC : Bon de Commande
BE : Bordereau d'Emission
BGE : Budget Général de l'Etat
BM : Banque Mondiale
BOP : Budgets Opérationnels de Programme
BP : Bordereau des Prix
BRI : Banque des Règlements Internationaux
BT : Bons de Trésor
CAC : Commissaire Aux Comptes
CAO : Commission d'Appel d'Offre
CC : Cour des Comptes
CCG : Caisse Centrale de Garantie
CCP : Comptes chèques postaux
CDD : Comptes de Dépenses sur Dotation
CDG : Caisse de Dépôts et de Gestion
CDVM : Conseil Déontologique des Valeurs Mobilières
CFR : Caisse de Financement Routier
CGDE : Contrôleur Général des Engagements des Dépenses de l'Etat
CGI : Compagnie Générale Immobilière
CGNC : Code Général de la Normalisation Comptable
CHR : Centres Hospitaliers Régionaux
CI : Contrôle Interne
CL : Collectivités Locales
CMP : Coût Moyen Pondéré
CMR : Caisse Marocaine des Retraites
CNC : Conseil National de la Comptabilité.
CNOCP : Conseil de la Normalisation des Comptes Publics
CNOPS : Caisse Nationale des Organismes de Prévoyance Sociale
COFOG: Classification Of the Functions of Government (classification des fonctions des administrations publiques)
COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CP: Comité Permanent
CPA : Certified Public of Accountants
CRCP : Code de Recouvrement des Créances Publiques
CRTC : Chambres Régionales et Territoriales des Comptes
CST : Comptes Spéciaux de Trésor
CTS : Commissions Techniques Spécialisées
DASF : Dernier Avis Sans Frais

DEPF: Direction des Etudes et des Prévisions Financières
DGFIP: Direction Générale des Finances Publiques
DGI : Direction Générale des Impôts
DTFE : Direction du Trésor et des Finances Extérieures
E/F : États Financiers
EDI : Échange de Données Informatisées.
EEP : Etablissements et Entreprises Publiques
EFI : Échange de Fichiers Informatisés
EPCA : Etablissements Publics à Caractère Administratif
EPIC : Etablissement Public à Caractère Industriel et Commercial
ERB : Etats de Rapprochements Bancaires
FIFO : First In First Out
FMI : Fonds Monétaire International
FSR: Fonds Spécial Routier
GAO : Government Accountability Office
GID : Gestion Intégrée des Dépenses
HCP : Haut Commissariat au Plan
IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board
IAS : International Accounting Standards
IASB: International Accounting Board
ICE : Identifiant Commun de l'Entreprise
IFAC : International Federation of Accountants
IFRS : International Financial Reporting Standards
IGF : Inspection Générale des Finances
IGM : Inspections Générales des Ministères
INTOSAI : The International Organisation of Supreme Audit Institutions (Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques)
IPSAS : International Public Sector Accounting Standards
IPSASB : International Public Sector Accounting Standards Board
IR: Impôt sur le Revenu
IS: Impôt sur les Sociétés
ISA : International Standards of Auditing
ISC : Institutions Supérieures de Contrôle
ISCAE : Institut Supérieur du Commerce et d'Administration des Entreprises
ISF : Impôt de Solidarité sur la Fortune
ISSAI : International Standards of Supreme Audit Institutions
LF : Loi de Finances
LFR : Lois de Finances Rectificatives
LOF : Loi Organique de Finances
LOLF : Loi Organique des Lois de Finances
LR : Loi de Règlement
MAEC : Mission d'Audit, d'Evaluation et de Contrôle
MENA : Middle East and North Africa
MO : Maitre d'Ouvrage
MP : Marchés Publics

NAO : National Audit Office
NMP : Nouveau Management Public
NORC : Numéro d'Ordre des Registres Comptables
OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Économiques
OCP : Office Chérifien des phosphates
OEC : Ordre des Experts Comptables
OMC : Organisation Mondiale du Commerce
ONCF : Office National des Chemins de Fer
ONEE : Office National de l'Electricité et de l'Eau potable
ONICL : Office National Interprofessionnel des Céréales et Légumineuses
OP : Ordonnances de Paiement
ORMVA : Offices Régionaux de Mise en Valeur Agricole
OS : Ordre de Service
PAS : Programme d'Ajustement Structurel
PB : Postes Budgétaires
PGI : Progiciels de Gestion Intégrée
PIB : Produit Intérieur Brut
PLF : Projet de loi de Finances
PNRR : Programmes Nationaux de Routes Rurales
PPR : Paierie Principale des Rémunérations
PS : Paiement Spontané
RADEEMA : Régie Autonome de Distribution d'Eau et d'Electricité de Marrakech
RAF : Receveur de l'Administration Fiscale
RAP : Rapports Annuels de Performance
RAS : Retenue A la Source
RAS : Risques d'Anomalies Significatives
RCB : Rationalisation des Choix Budgétaires
RNCE : Recueil des Normes Comptables de l'Etat
S2S : Seuil de Signification
SCA : Services Chargés de l'Approbation
SEGMA : Services de l'Etat Gérés de Manière Autonome
SGFP : Statut Général de la Fonction Publique
SI : Système d'Information
SMAEX : Société Marocaine d'Assurance à l'Export
T.P.I : Taxe des Profits Immobiliers
TFT : Tableau des Flux de Trésorerie
TGR : Trésorerie Générale de Royaume
TH : Taxe d'Habitation
TIC : Taxes Intérieures de Consommation
TM : Trésorerie Ministérielle
TRPP : Trésoriers Régionaux, Préfectoraux et Provinciaux
TSAVA : Taxe Spéciale Annuelle sur les Véhicules Automobiles
TSC : Taxe des Services Communaux
TTNB : Taxe sur les Terrains Non Bâties
TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

Sommaire

Remerciements	3
Liste des abréviations.....	5
Liste des tableaux	13
Liste des figures.....	15
Liste des encadrés.....	15
Liste des annexes	15
Introduction générale.....	16
Chapitre 1. présentation du contexte général de l'étude des finances publiques.....	20
Section 1. importance de l'étude des finances publiques.....	21
§1. Evolution historique des finances publiques.....	21
§2. L'approche économique des finances publiques.....	23
§3. Les handicaps majeurs au développement des finances publiques	24
Section 2. la persistance du déséquilibre des finances publiques dans le contexte de crise	25
§1. Une augmentation inquiétante des dépenses publiques et du déficit	25
§2. Une dynamique perverse de l'endettement.....	26
§3. Une modestie du produit fiscal.....	27
Section 3. des tentatives à la restauration de l'équilibre financier public	29
§1. la réforme fiscale: une voie vers la correction du déséquilibre budgétaire.....	29
§2. la réforme de la compensation : vers une suppression totale des subventions	31
§3. la réforme de la LOF : de nouvelles règles budgétaires mises en place.....	32
Conclusion au chapitre	35
Chapitre 2. l'autorisation budgétaire au sein de l'Etat	36
Section 1. les notions de budget et de loi de finances et la portée de l'autorisation budgétaire	36
§1. le budget et la loi de finances (LF) sont deux notions distinctes.....	36
§2. la portée de l'autorisation budgétaire.....	37
Section 2. les catégories de lois de finances	37
§1. la loi de finances de l'année.....	37
§2. les lois de finances rectificatives	38
§3. la loi de règlement.....	38
Section 3. les grands principes d'autorisation budgétaire.....	41
§1. le principe de l'annualité.....	41
§2. le principe de l'unité budgétaire.....	43
§3. le principe de spécialité ou spécialisation des crédits.....	44
§4. le principe de l'universalité.....	52

§5. le principe de l'équilibre.....	52
§6. Le principe de sincérité.....	52
Section 4. la structure du budget de l'Etat	53
§1. les ressources de l'Etat	53
§2. les charges de l'Etat.....	54
Section 5. aperçu sur les phases de préparation du projet de budget	65
§1. l'importance de l'évaluation des recettes et des dépenses.....	65
§2. les phases de préparation d'un budget.....	67
§3. bref aperçu sur les organes chargés de l'élaboration de la loi de finances	72
Conclusion au chapitre	78
Chapitre 3. l'exécution budgétaire et les règles fondamentales de la comptabilité publique.....	79
Section 1. la notion des deniers publics	79
§1. la notion d'organisme public.....	80
§2. les deniers publics sont des fonds ou des valeurs	80
§3. les deniers publics sont la propriété des organismes publics	80
Section 2. les règles juridiques et techniques de la comptabilité publique	81
Section 3. les caractères de la comptabilité publique.....	81
§1. quelques aspects caractérisant la comptabilité publique	81
§2. la comptabilité à « base de caisse »	82
§3. la modernisation de la comptabilité publique au Maroc.....	83
Section 4. les fondements de la comptabilité publique : le service fait et la gestion de fait.....	92
§1. la règle de service fait	92
§2. la règle de la gestion de fait.....	92
Section 5. les agents de la comptabilité publique	93
§1. le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables	93
§2. les ordonnateurs.....	95
§3. les comptables publics.....	96
Section 6. les opérations comptables publiques : la dépense et la recette	101
§1. la dépense publique.....	101
§2. La recette publique	107
Conclusion au chapitre	111
Chapitre 4. le recouvrement des recettes publiques fiscales	112
Section 1. la voie du recouvrement amiable.....	113
§1. l'exigibilité des droits et taxes	113
§2. l'information du redevable par le comptable public chargé de recouvrement.....	114

Section 2. l'avis à tiers détenteur	114
§1. Définition de la procédure d'ATD	114
§2. les applications de l'ATD.....	115
Section 3. la voie de recouvrement forcé : des mesures exécutoires de l'administration fiscale	116
§1. le domaine d'application et personnes pouvant faire l'objet de poursuites en recouvrement forcé.....	116
§2. les actes de recouvrement forcé et ses contraintes pratiques.....	118
Section 4. les réclamations et les oppositions des contribuables	121
Section 5. la pratique du recouvrement dans le cas marocain.....	121
Conclusion au chapitre	132
Chapitre 5. le contrôle des finances de l'Etat et les nouvelles missions des organes de contrôle	134
Section 1. fondements et portée du contrôle	135
§1. les fondements du contrôle.....	135
§2. la portée du contrôle.....	135
Section2. le cadre du contrôle des opérations financières : la transparence et la performance.....	135
§1. la transparence des finances publiques	135
§2. la performance des finances publiques.....	137
Section 3. les types de contrôle	140
§1. les critères de classifications des contrôles.....	140
§2. la combinaison des contrôles un gage d'efficacité.....	141
§3. le contrôle budgétaire de la Trésorerie Générale du Royaume	141
§4. le contrôle de l'Inspection Générale des Finances	142
§5. le contrôle des juridictions financières.....	143
§6. les contrôles politiques ou contrôle parlementaire.....	146
§7. le contrôle social.....	147
§8. le contrôle financier de l'Etat sur les Etablissements et les Entreprises publics (EEP)	148
Section 4. influence de la nouvelle LOF sur le contrôle des finances de l'Etat	154
§1. rappel des innovations supposées de la LOF en matière de gestion budgétaire	154
§2. la fonction de contrôle parlementaire : un pouvoir à sauver et à rénover.....	158
§3. la cour des comptes : les nouvelles missions et la nouvelle logique de performance..	159
Conclusion au chapitre	164
Chapitre 6. les outils de gestion par la performance dans le cadre de la nouvelle LOF..	165
Section 1. les apports de la nouvelle LOF en matière de performance	166

§1. au niveau des modalités du dialogue budgétaire entre parlement et gouvernement ...	166
§2. au niveau de la réforme de la comptabilité publique	167
§3. la LOF intègre un mode de gestion budgétaire axée sur les résultats	169
Section 2. les outils de la nouvelle gestion financière publique	176
§1. l'introduction du plan de comptes de l'Etat.....	176
§2. les normes comptables internationales	180
Section 3. la nouvelle LOF et les comptes de l'Etat	181
§1. la présentation des comptes du nouveau budget	181
§2. la tenue des comptes publics.....	182
Conclusion au chapitre	185
Chapitre 7. l'apport de la comptabilité d'exercice et de l'audit interne à la performance de la gestion publique.....	186
Section 1. les apports de la comptabilité d'exercice à la sphère publique	186
§1. aperçu sur l'évolution de la fonction comptable dans l'entreprise « privée ».....	186
§2. les apports de la comptabilité d'exercice à la gestion publique	187
§3. les limites de la transposition du modèle de l'entreprise à la sphère publique	188
Section 2. l'apport de l'audit interne à la performance du secteur public	191
§1. le contexte d'apparition de l'audit interne dans le secteur public.....	192
§2. l'audit interne, une dimension incontournable de la « nouvelle gestion publique».....	195
§3. méthodologie de l'audit interne de performance dans le secteur public.....	198
§4. les conditions de réussite de l'audit interne dans le secteur public	202
Conclusion au chapitre	205
Chapitre 8. proposition d'une démarche professionnelle d'audit des comptes de l'Etat : l'évaluation du contrôle interne	206
Section 1. une brève présentation des normes internationales d'audit spécifiques au secteur public.....	208
§1. les normes relatives à l'acceptation et poursuite de la mission	208
§2. normes relatives à la prise de connaissance et l'évaluation des risques	209
§3. normes relatives aux procédures d'audit en réponse aux risques identifiés.....	214
§4. normes relatives aux procédures complémentaires d'audit.....	218
§5. normes relatives à la synthèse de la mission et à l'émission du rapport	222
§6. normes relatives à la communication et documentation d'audit.....	224
Section 2. l'évaluation du système du contrôle interne.....	227
§1. l'environnement de contrôle des finances publiques au Maroc.....	227
§2. les acteurs intervenant dans le dispositif de contrôle interne et ses risques.....	228
§3. les pistes d'amélioration du contrôle interne de l'Etat.....	235

§4. l'évaluation du contrôle interne par cycle	239
Conclusion au chapitre	265
Chapitre 9. proposition d'une démarche professionnelle d'audit des comptes de l'Etat : le contrôle des comptes	266
Section 1. conditions préalables à la certification et rôle de l'expert-comptable	267
§1. organisation de la Cour des comptes et ses missions de certification des comptes.....	267
§2. relations entre la Cour des comptes et l'administration.....	269
§3. préparation des manuels d'audit.....	269
§4. formation des magistrats	270
§5. recrutement des experts comptables.....	270
§6. acquisition d'outils et de logiciels d'audit.....	271
§7. rôle de l'expert-comptable	271
§8. établissement du bilan d'ouverture : limites et pistes d'amélioration	271
Section 2. la démarche du contrôle des comptes de l'Etat.....	272
§1. immobilisations et stocks	272
§2. dette intérieure, dette extérieure et charges financières.....	284
§3. achats et fournisseurs.....	286
§4. charges et produits de transferts et tiers	287
§5. produits régaliens et créances	289
§6. trésorerie et produits financiers	290
§7. charges de personnel et engagements de retraite	293
§8. provisions, comptes de régularisation et autres comptes	294
Conclusion au chapitre	297
Conclusion générale	298
Références bibliographiques	301
Annexes	306

Liste des tableaux

Tableau 1. suivi des lois de règlement au Maroc entre 2000 et 2014.....	40
Tableau 2. synthèse des crédits ouverts au titre de la loi de finances 2018.....	64
Tableau 3. Délais légaux de dépôt, d'examen et d'adoption des projets de loi de Finances (PLF).....	71
Tableau 4. aperçu sur la normalisation comptable appliquée à l'Etat	85
Tableau 5. Principes et conventions comptables des normes IPSAS.....	89
Tableau 6. évolution de la pression fiscale au Maroc pendant la période 2004-2017	123
Tableau 7. comparaison du taux d'imposition au Maroc avec d'autres pays de la région en 2017.....	123
Tableau 8. performances de la DGI en matière de recouvrement.....	124
Tableau 9. structure des nouvelles affectations parmi le personnel de la DGI pour 2012	125
Tableau 10. évolution de la nature du contrôle financier dans les Etablissements et Entreprises Publiques	154
Tableau 11. seuil de signification retenus par la cour des comptes française pour l'exercice 2008.....	213
Tableau 12. procédures applicables à l'Etat en matière d'éléments liés à l'information financière.....	241
Tableau 13. programme de travail de la Cour des comptes concernant les immobilisations incorporelles et corporelles.....	244
Tableau 14. programme de travail de la Cour des comptes pour l'évaluation du système du contrôle interne applicable aux stocks.....	246
Tableau 15. programme de travail d'évaluation du contrôle interne applicable aux immobilisations financières	249
Tableau 16. programme de travail pour le contrôle interne de la dette	250
Tableau 17. programme de travail du contrôle interne du cycle Achats/ Fournisseurs...	252
Tableau 18. programme de travail du contrôle interne pour le cycle produits et charges de transfert.....	255
Tableau 19. programme de travail du contrôle interne des produits régaliens	256
Tableau 20. programme de travail du contrôle interne du cycle trésorerie	258
Tableau 21. programme de travail du contrôle interne des charges de personnel	262
Tableau 22. programme de travail pour le contrôle interne des provisions et comptes de régularisation.....	264
Tableau 23. Programme de travail de la Cour des comptes pour la vérification des comptes « immobilisations ».....	272
Tableau 24. procédures ou test d'audit concernant le compte « stocks »	278
Tableau 25. principales participations et créances financières immobilisées de l'Etat....	279

Tableau 26. règles du RNCE concernant les titres de participation	282
Tableau 27. dette extérieure de l'Etat pour l'exercice 2011	284
Tableau 28. programme du contrôle des comptes lié à la dette de l'Etat	285
Tableau 29. programme du contrôle des comptes lié au cycle achats-fournisseurs.....	286
Tableau 30. programme du contrôle des comptes lié au cycle « charges et produits de transferts »	288
Tableau 31. créances fiscales de l'Etat par organisme en 2011	289
Tableau 32. programme du contrôle des comptes lié au cycle « produits régaliens »	289
Tableau 33. détails du compte trésorerie dans le bilan d'ouverture de l'année 2011.....	291
Tableau 34. programme du contrôle des comptes du cycle « trésorerie et produits financiers »	291
Tableau 35. programme du contrôle des comptes du cycle « charges de personnel et engagements de retraite »	293
Tableau 36. programme du contrôle des comptes du cycle « provisions et comptes de régularisation »	295

Liste des figures

Figure 1. calendrier indicatif de la nouvelle procédure budgétaire	74
Figure 2. cadre conceptuel comptable <i>relatif au RNCE</i>	87
Figure 3. les acteurs de l'exécution des dépenses de l'Etat au Maroc	100
Figure 4. place du métier du recouvrement pour la DGI en 2015 et évolution de l'effectif de la DGI	125
Figure 5. exemple d'un plan de mission de la Cour des comptes	210

Liste des encadrés

Encadré 1. documents remis au parlement à l'occasion du dépôt du projet de loi de finances	70
Encadré 2. rappel de dates à retenir concernant le vote du PLF	73
Encadré 3 : exemple de lettre de dégrèvement d'impôts	96
Encadré 4 : exemple de projet de performance	138
Encadré 5. vue d'ensemble sur les normes comptables et d'audit financier du secteur public	208

Liste des annexes

Annexe 1 : loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances, et son décret d'application n° 2-15-426 (BO N° 6378)	306
Annexe 2 : décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique, tel que modifié et complété. (B.O. n° 2843 du 26/04/1967, p. 452)	321
Annexe 3 : recueil des Normes Comptables de l'Etat	336
Annexe 4 : modèle de lettre de mission utilisée dans le cadre d'un audit financier du secteur public	337
Annexe 5 : modèles de rapport d'opinion formulé dans le cadre d'un audit financier du secteur public	340
Annexe 6 : modèle de lettre d'affirmation adapté à l'audit des comptes de l'Etat	342

Introduction générale

Le mot finance vient du mot latin finis(is) qui signifie fin, terme, cessation. En droit, le mot finis marque la fin des opérations juridiques et notamment le paiement. Au 13^{ème} et 14^{ème} siècle, les mots latins *finatio*, *financias*, *finacia pecunaria*, signifient le paiement d'une somme d'argent. D'après le Dictionnaire de l'académie française, 5^e éd.1798, par finances au pluriel, on entend, *le Trésor du Roi, pour les dépenses de sa maison et de l'Etat*. C'est-à-dire des deniers publics destinées à subvenir aux charges de l'Etat.

Ainsi, le mot finance n'a pas la même signification suivant qu'il est utilisé au singulier ou au pluriel. Les finances ne sont pas la finance. Le premier sens de l'expression finances publiques vise en réalité les revenus publics, et par extension l'acquisition, la gestion et l'emploi des deniers publics.

D'une manière générale, les finances publiques ont **un triple objet** : i) **la dépense publique** (déterminer l'objet de la dépense, son montant et ses modalités d'exécution), ii) **la recette publique** (déterminer la source d'une recette, fixation de son montant et ses modalités de son recouvrement) et iii) **l'application des recettes aux dépenses**(évaluer comment les recettes vont permettre de subvenir aux dépenses. Ce qui se traduit par l'évaluation des dépenses publique dans l'ambition de les optimiser). Donc toute la question est simple : pour accomplir leur mission les organismes publics tel que l'Etat devraient dépenser. Pour ce faire, il faut trouver des recettes et là se pose la question de savoir où trouver les fonds nécessaires et par quels procédés. Néanmoins, l'une des difficultés est toujours comment adapter les besoins croissants des administrations publiques aux ressources de plus en plus « rares », d'autant plus que les finances publiques soulèvent comme disait G. *gèze des questions de répartition et d'optimisation*.

Ainsi, d'après la revue de littérature qui existe, deux méthodes sont fixées pour répartir la dépense : soit par le **procédé de prestation en nature par voie de contrainte** (en exigeant par exemple le service militaire) soit par **procédé de la dépense** (en achetant les biens et les services avec de l'argent public). Le deuxième procédé financé par l'impôt collecté est le plus préféré car jugé plus juste et permet la satisfaction de l'intérêt public et la réalisation des tâches par des professionnels plus qualifiés.

Quant à la répartition des recettes, elle soulève trois questions fondamentales : i) **la charge fiscale doit-elle être répartie entre tous les individus ou faire des exceptions en faveur de certaines catégories de personnes ?**(égalité devant l'impôt) ; ii) **selon quels principes juridiques la répartition doit -elle être faite ?** (légalité devant l'impôt) iii) **comment éviter que certaines personnes (physiques surtout) soient surchargées ?** (neutralité de l'impôt). Il en découle donc qu'une bonne répartition des recettes entraîne en principe une meilleure rentabilité fiscale car elle permet d'éviter les phénomènes de fraude et d'évasion fiscale qui se multiplient lorsque le système fiscal est injuste.

Aujourd'hui, la matière finances publiques pour les aspects recettes et dépenses a beaucoup évolué. Dans l'évolution de cette « science » nous distinguons trois

écoles parues dans les années 1930 : l'école juridique et historique, l'école collectiviste et l'école réaliste. L'école juridique et historique s'occupe de la description des organismes et rouages politiques et administratifs sans oublier l'importance des règles par lesquelles s'exerce l'activité financière de l'Etat. L'école collectiviste voit dans les phénomènes financiers les moyens d'assurer une nouvelle répartition des richesses entre les individus, de supprimer les inégalités sociales et d'établir l'égalité des fortunes. L'école réaliste étudie les phénomènes financiers comme étant des phénomènes complexes avec tous les facteurs qui les conditionnent (économie, politique, droit, sociologie...). De nos jours, il est clair que les auteurs en finances publiques s'inspirent de cette troisième école en insistant chacun sur l'un des facteurs économique, juridique ou politique.

Ainsi, il est à souligner que pendant longtemps l'école historique et juridique a dominé. C'est ainsi que l'économiste français Paul Beaulieu (Directeur de l'économiste français et auteur d'un *traité de la science des finances*, Paris, Guillaumi, 1^{er} éd. 1877) écrivait : « un Etat a des besoins : il ne s'agit pas pour nous en ce moment de savoir quels-ils sont et quels-ils doivent être, mais comment il les peut satisfaire le plus amplement possible avec le minimum de dommages et de sacrifices pour les particuliers ».

Bien entendu, après la crise de surproduction de 1929, les préoccupations vont rapidement changer. L'Etat de droit compte moins par rapport à la légitimation de la question de l'intervention de l'Etat dans l'économie. Les idées de John Maynard Keynes et l'intervention croissante de l'Etat ont naturellement amené à l'étude des aspects économiques des finances publiques. De ce point de vue, *les finances publiques ont pu être définies comme « l'étude des moyens par lesquels l'Etat cherche à réaliser, en même temps que la couverture des dépenses publiques par les ressources publiques, des interventions dans le domaine économique et social ».*

Par ailleurs, l'étude des finances publiques nécessite de faire appel à plusieurs autres disciplines :

D'abord, la science des finances publiques entretient des relations diversifiées avec l'économie. Les finances publiques empruntent souvent à l'économie des théories ainsi que des éléments de mesure (mesure de l'efficacité des dépenses ou des actions de recouvrement des recettes publiques). L'économie des finances publiques étudie les conséquences économiques des interventions de la puissance publique. On peut dire aussi que l'économie est une science plus vaste que les finances publiques car l'économie étudie, en plus des personnes publiques, les personnes privées. L'économie est plus tournée vers des méthodes mathématiques et statistiques que les finances publiques qui font beaucoup appel au droit et aux sciences politiques.

Ensuite, il est à noter que la compréhension des finances publiques nécessite une bonne maîtrise des règles du droit administratif et du droit constitutionnel. L'influence du droit constitutionnel sur les finances publiques correspond au phénomène de constitutionnalisation du droit budgétaire. Ainsi, le droit budgétaire marocain par

exemple est commandé par l'article 75 de la constitution du Royaume du Maroc. Bien entendu, d'autres articles intéressent également les finances publiques : c'est le cas des articles 42, 50, 85 et 132. Concernant les liens entre finances publiques et droit administratif, en réalité, les deux matières s'enrichissent et s'influencent mutuellement. Les finances publiques dépendent en grande partie de l'organisation administrative. C'est ainsi que des règles financières différentes régissent les finances de l'Etat et celles des collectivités locales ou des établissements publics. Les règles financières diffèrent selon qu'il s'agisse des activités administratives ou de celles revêtant un caractère commercial et industriel. Inversement, sans ressources, les services publics gérés par l'administration ne peuvent pas fonctionner. De surcroît, l'organisation financière exerce une influence sur le droit administratif et sur le **fonctionnement** de l'administration (longueur des délais, de paiement, contrôleurs financiers, comptable public...).

Enfin, le domaine des finances publiques est affecté par les ordres juridiques et économiques internationaux à cause de la mondialisation. L'internationalisation des finances publiques se manifeste par la dépendance des économies et des législations nationales et l'apparition de nouvelles règles juridiques quasi standardisées à l'échelle mondiale affectant les finances publiques. Aujourd'hui, les finances publiques sont affectées par le phénomène de *forum shopping* (choix de la meilleure législation). Par exemple, les Etats se livrent à une « concurrence fiscale » pour attirer plus d'entreprises sur leur territoire. De manière générale encore, on assiste à un rating (notation) international des Etats en fonction de la salubrité de leurs finances publiques ou leur transparence.

Au Maroc, les finances publiques, connaissent depuis les années 1990 une profonde mutation qui recouvre deux axes : la *privatisation* des finances publiques (délégation des services publics, patrimonialisation et insertion des finances des personnes publiques dans le plan comptable général similaire à celui appliqué dans la sphère privée...) et *l'élargissement* des finances publiques (finances des collectivités territoriales et contrôles financiers dépassant la sphère publique pour se porter sur des personnes morales de droit privé telles que les associations et organismes bénéficiant de la générosité de l'Etat).

Aussi, la mutation des finances publiques s'exprime clairement au Maroc à travers la réforme de la LOF de 1998. Cette dernière qui a régit les finances publiques depuis presque 20 ans a été remplacée par la LOF de 2015. Il est à noter que certaines dispositions de cette nouvelle LOF entrent en vigueur en janvier 2017 (*Caractère limitatif des crédits du personnel -art 58*), d'autres sont applicables dès l'exercice 2018 (comptabilité générale de l'Etat) et d'autres encore n'entreront en vigueur qu'en janvier 2020 (*comptabilité d'analyse des coûts et certification des comptes de l'Etat*). Ce calendrier de mise en application de la nouvelle LOF est dû aux contraintes pratiques d'application de ce texte, la formation des agents, les modifications et adaptations informatiques, l'adoption de nouvelles procédures et la révision de tous les documents budgétaires.

Cette nouvelle réforme constitue une réponse aux nouvelles dispositions constitutionnelles et ce en ce qui concerne le renforcement de la performance de la gestion publique, l'édiction des principes et règles financiers concernant l'équilibre financier de la loi de finances et la mise en place d'un ensemble de règles visant l'amélioration de la transparence des finances publiques et l'accroissement du rôle du parlement dans le débat budgétaire et dans le contrôle des finances publiques.

Pour étudier comment ces règles et ces principes sont concrétisés dans le cadre de la nouvelle gestion publique, le présent livre sera organisé autour des aspects les plus importants des finances de l'Etat à savoir l'aspect juridique, technique et pratique.

Ainsi neuf chapitres seront traités successivement :

- 1. Présentation du contexte général de l'étude des finances publiques**
- 2. L'autorisation budgétaire au sein de l'Etat**
- 3. L'exécution budgétaire et les règles fondamentales de la comptabilité publique**
- 4. Le recouvrement des recettes publiques fiscales**
- 5. Le contrôle des finances de l'Etat et les nouvelles missions des organes de contrôle**
- 6. Les outils de gestion par la performance dans le cadre de la nouvelle LOF**
- 7. L'apport de la comptabilité d'exercice et de l'audit interne à la performance de la gestion publique**
- 8. Proposition d'une démarche professionnelle d'audit des comptes de l'Etat : l'évaluation du contrôle interne**
- 9. Proposition d'une démarche professionnelle d'audit des comptes de l'Etat : le contrôle des comptes**

Chapitre 1. présentation du contexte général de l'étude des finances publiques

Après une expansion des recettes fiscales jusqu'en 2008, les finances publiques ont subi, après cette année, une chute pour différentes raisons : en premier lieu, les effets de la conjoncture économique défavorable au niveau national et international (crise touchant aux partenaires commerciaux du Maroc) ; en deuxième lieu on trouve l'effet des différentes mesures fiscales introduites dans les lois de finances, notamment les *dépenses fiscales qui ne sont rien d'autre que des mesures d'exonérations totales ou partielles, réductions, abattements ou taux préférentiels accordés à plusieurs secteurs d'activité*. En troisième lieu, la crise des finances publiques est aussi liée aux effets du démantèlement tarifaire suite aux différents accords de libre-échange conclus par le Maroc avec plusieurs puissances économiques mondiales et autres pays arabes. Enfin, il y a une pression sur les dépenses se traduisant par un alourdissement de la charge de la compensation et du poids de la masse salariale.

« La loi de l'accroissement continu des dépenses publiques a été formulée pour la première fois par l'économiste allemand Adolf Wargner dans son *traité de science des finances à la fin de XIX^{ème} siècle* »¹. Cet accroissement s'explique, comme le souligne à juste titre, Wargner, par le fait que « l'intervention grandissante de l'Etat pour gérer, organiser et promouvoir l'activité économique, caractéristique d'un **mouvement d'industrialisation et d'urbanisation** s'est traduite par une augmentation particulièrement rapide des dépenses publiques, parallèlement à **l'accroissement du revenu national** ».

Les résultats pour l'Etat ont porté sur deux faits majeurs: i- une dégradation du solde budgétaire qui est passé d'un excédent de 0,4% du PIB en 2008 à des déficits de 6% en 2011 et de 7,3% en 2012; ii- une montée de la demande sur l'emprunt public (government bond).

Ainsi, pour remédier à cette situation de **déséquilibre**, il faut des ajustements et des réformes qui permettent d'avoir des sources de financement du développement. Les mesures d'ajustement recherchées par le gouvernement pour mobiliser des recettes additionnelles sont liées à:

- l'élargissement de la population fiscale: intégrer le secteur informel dans le secteur formel,
- l'équité fiscale: répartir équitablement la charge fiscale,
- l'amélioration du civisme fiscal ...
- la maîtrise de certaines dépenses, dont la charge de compensation et la masse salariale,
- l'amélioration de l'efficacité de l'investissement public,
- l'amélioration du climat des affaires,
- le renforcement de la transparence des finances publiques,
- la réforme des régimes de retraite et la maîtrise de la dette du Trésor.
- La réforme fiscale,
- La réforme de la Loi Organique de Finances: Comptabilités générale de l'Etat et comptabilité d'analyse des coûts, audit et certification des comptes de l'Etat, caractère limitatif des crédits du personnel
- La réforme du système de compensation : tendance à la subvention directe des ménages...

¹ Michel Lascome et Xavier Vandendriessche, (2009). Finances publiques. Edition Dalloz, 7^e édition. Paris France. page 7.

- L'amélioration de la gouvernance des établissements et entreprises publics et la concrétisation du projet de régionalisation avancée.

Dans le cadre de ce chapitre, il est question de montrer l'importance de la science des finances publiques, de voir toutes leur spécificité et leurs contraintes majeures dans le contexte marocain avant d'étudier les principales alternatives/ solutions adoptées par le gouvernement.

Section 1. importance de l'étude des finances publiques

Etudier les finances publiques contemporaines oblige tout à la fois à déterminer leur évolution historique, à les distinguer de réalités anciennes, notamment de l'époque classique.

§1. Evolution historique des finances publiques

Nous mettons en exergue deux approches des finances publiques : l'approche classique et l'approche moderne dominante depuis la crise 1929.

A. Les finances publiques classiques

Née dans le cadre de l'Etat libéral c'est à dire intervenant le moins possible dans la vie économique (« Etat gendarme »), les finances publiques classiques sont simplement destinées à financer les activités essentielles de l'Etat (diplomatie, défense, police et justice) et présentent, selon les théoriciens de l'époque, quatre caractéristiques : *i) elles sont tout d'abord limitées quant à leur domaine d'intervention et ont, par conséquent, un volume réduit* (environ 8 à 12% du produit national). *ii) ensuite*, on affirme traditionnellement que *les finances publiques sont neutres et insensibles aux fluctuations de la vie économique (il n'y a pas de raison de diminuer les dépenses des services étatiques en fonction des résultats de la conjoncture)*, c'est-à-dire que les finances publiques ne sont pas destinées à atteindre des objectifs financiers. Il n'est que dans les périodes critiques comme les guerres que les finances publiques augmentent sensiblement. *iii) la troisième caractéristique des finances publiques classiques veut que seul l'impôt est légitime. Il est considéré comme seul véritable moyen de couvrir les charges publiques sans trop de conséquences sur l'économie* : les autres catégories de ressources sont incompatibles avec les nécessités de l'Etat libéral, les autres revenus si importants, notamment du domaine, sont négligés. L'Etat, qui ne souhaite pas interférer dans la production, ne met pas en valeur son domaine et ne tire que peu ou pas de revenus des rares entreprises qu'il possède (postes, tabacs et manufactures). De même, les manipulations monétaires sont exclues. La monnaie a une valeur « or », ce que l'on appelle une convertibilité. Chacun peut théoriquement se présenter aux guichets de la Banque Centrale et obtenir la contrepartie en or des billets qu'il possède. Dès lors, la monnaie ne peut varier que dans la mesure où le stock d'or évolue lui-même. Tout le XIX^{ème} siècle est ainsi marqué par une grande stabilité monétaire. *Enfin, l'emprunt est très peu utilisé. Selon les classiques, l'emprunt public est une facilité provisoire et risque de gêner les entreprises privées en détournant du circuit productif des capitaux qui peuvent ensuite lui faire défaut (effet d'éviction).*

Enfin, la quatrième caractéristique de l'orthodoxie classique en matière des finances publiques est que **le budget de l'Etat doit être équilibré**. Les dépenses doivent être égales aux ressources définitivement acquises, c'est-à-dire aux impôts effectivement perçues. Réaliser l'équilibre budgétaire est plus qu'une règle, presque un dogme. Les dépenses ne doivent pas être supérieures aux recettes. Le déficit budgétaire est prohibé car il aurait pour conséquence des pratiques financières douteuses. Les recettes ne doivent pas être supérieures aux dépenses car seules les dépenses à effectuer pour les missions que l'Etat a obligation d'accomplir sont nécessaires. Il s'agit en fait de ne ponctionner que les fonds qui sont indispensables. L'excédent conduirait à des prélèvements de liquidités qui ne seraient donc plus disponibles pour l'économie. Il en résulte l'application de la technique de l'impôt de répartition : l'Etat fixe les

recettes par rapport aux dépenses préalablement déterminées. Le produit de l'impôt est ensuite réparti dans le pays de manière à ce que les recettes soient exactement égales aux dépenses. L'équilibre budgétaire est donc nécessairement respecté.

Ainsi, quoique très largement irréaliste au moment même où elle était émise, la théorie des classiques ne peut plus être soutenue actuellement, l'Etat étant devenu interventionniste.

B. Les finances publiques modernes

La première guerre mondiale touche pour la première fois non seulement les militaires mais aussi les civils. La guerre va obliger les industries civiles à se transformer pour contribuer à l'effort de guerre. C'est l'Etat qui va imposer ces transformations industrielles, intervenant directement dans la définition des productions. Par ailleurs, pour remplacer la main d'œuvre partie au front, l'Etat va encourager le travail des femmes. Enfin, l'Etat va interdire certaines productions, répartir autoritairement les biens qui font le plus cruellement défaut, etc. Bien plus, l'Etat sera progressivement conduit à pallier les carences du secteur privé et à se faire ravitailleur, transporteur ou assureur.

Le retour de la paix va produire des effets rigoureusement identiques. L'intervention de l'Etat est désormais nécessaire pour que l'industrie reprenne des productions civiles dont l'urgence commande la nécessité. Parallèlement au retour des hommes sur les lieux de travail va se poser le problème du statut des femmes qui comptent poursuivre une activité. Par ailleurs, il faut assurer le paiement des dettes contractées par l'Etat durant la période de la guerre. Ainsi, l'intervention de l'Etat va prendre tout son ampleur et s'étendre du domaine économique au domaine social. Cette attitude va engendrer la naissance d'une nouvelle approche des finances publiques qui auront des caractéristiques exactement inverses aux précédentes.

C'est à compter des années 1920 que le volume du budget ne cessera de croître. La part des dépenses publiques dans le PIB ne cesse de croître. L'Etat va se procurer des ressources par tous les moyens. Désormais, les recettes comme les dépenses sont utilisées pour orienter l'activité économique et sociale. Par exemple, l'Etat peut même s'il n'a pas besoin d'argent, prélever des impôts pour lutter contre l'inflation. Des dépenses d'investissement, type « grands travaux », peuvent être mises en œuvre pour lutter contre le chômage et déclencher une reprise des affaires. Enfin, par la masse de ses commandes, l'Etat joue un rôle économique déterminant.

Désormais, l'impôt n'est plus la seule ressource de l'Etat. Ainsi, le XX^{ème} siècle verra peu à peu l'abandon de la convertibilité des monnaies nationales en or. L'instabilité monétaire conduira à des dévaluations fréquentes des monnaies les plus faibles et au développement de l'inflation, presque inconnu jusqu'alors. L'Etat va profiter de ces variations de la valeur de la monnaie pour prendre des décisions de politique économique.

Pour faciliter la lutte contre l'inflation et tenter de donner à l'économie les moyens nécessaires à son développement, l'Etat va encourager l'épargne. Pour ce faire, les taux d'intérêts proposés par l'Etat doivent être attractifs. L'emprunt permet de couvrir le déficit budgétaire qui s'accroît puisque les interventions de l'Etat sont plus nombreuses. Les activités industrielles, commerciales et financières de l'Etat deviennent pour lui un moyen de se procurer des ressources.

Dès lors, l'idée de la doctrine classique se transforme : si l'équilibre est souhaitable, il n'est plus indispensable et l'on préférera même le plus souvent le déséquilibre budgétaire. L'accroissement du déficit budgétaire depuis la fin de l'année 2008 est une nouvelle illustration.

De surcroît, on pourra utiliser un autre type de fiscalité. Si dans la période classique, on calculait les dépenses pour ensuite en répartir la charge sur les contribuables, on procède

maintenant dans l'autre sens en déterminant le rendement de l'impôt par application de règles d'imposition préalablement fixées. Chacun des contribuables paye en fonction de ses ressources les sommes d'impôt qu'il doit. Et si le total des rentrées ainsi produit n'est pas suffisant on utilise l'un des autres moyens de financement (emprunt) ou l'on établit un budget en déséquilibre.

C. Aspects particuliers des finances publiques modernes

Le premier aspect est lié à la place de l'Etat comme agent économique qui s'est considérablement modifiée depuis quelques décennies. Principal acteur de l'interventionnisme économique, l'Etat est très largement concurrencé dans ce rôle par les collectivités territoriales, en particulier en matière d'investissement. A titre illustratif, au Maroc, alors que les dépenses d'investissement de l'Etat (Budget général) représentent en 2018 la somme de 69 milliards dirhams, les dépenses d'investissement des collectivités territoriales atteignent environ 26 milliard dirhams prévus à la même année. Environ 33 milliards dhs n'ont pas été utilisés pour le budget 2016. Les dépenses de l'Etat (LF 2018) sont essentiellement constituées des dépenses de personnel (environ 109 milliards dhs), de transferts (environ 79 milliards dhs) dont les transferts aux collectivités territoriales, et les dépenses relatives au service de la dette (environ 62 milliards dhs)². Ces dépenses restent difficilement compressibles, et ne laissant à l'Etat qu'une marge de manœuvre restreinte lorsqu'il souhaite réduire le déficit sans procéder à des augmentations de recettes. Pour augmenter les dépenses, ne reste donc que l'accroissement du déficit. Le rôle économique de l'Etat est par ailleurs réduit du fait des privatisations d'entreprises publiques. Cette politique adoptée au Maroc depuis les années 1990, réduit nécessairement l'influence de l'Etat qui ne dispose plus des leviers de l'intervention que constituait, par exemple, le secteur bancaire public, le transport public et les télécommunications.

Le deuxième point est que le développement de l'interventionnisme correspond à l'affaiblissement du pouvoir législatif. Ainsi les dispositions constitutionnelles et celles de la LOF de 1998 ont conféré toujours au gouvernement la maîtrise de la discussion budgétaire (conditions de délais, de préparation, d'amendement...). Car, malgré le droit d'amendement et les « pouvoirs » de contrôle du parlement, celui-ci ne peut *in fine* qu'approuver le budget présenté par l'exécutif. Les modifications qu'il peut apporter aux projets de budget et qui peuvent être prises en compte par l'exécutif sont mineures ; cette force du gouvernement est accentuée par le parlementarisme rationalisé qui permet des majorités stables à la chambre des représentants.

Enfin, l'accroissement vertigineux de la dette globale du trésor (environ 629,2 milliards dhs en 2015 contre 430,9 milliards dhs en 2011) et la nécessité de renforcer les prérogatives parlementaires en matière financière a conduit à la mise en place d'une nouvelle « constitution financière » de l'Etat (loi organique de finances entrée en vigueur en juin 2015) avec le souci d'amélioration de la gestion financière publique. Ce qui s'est traduit par une nouvelle approche de gestion financière publique axée sur des projets, des programmes, des indicateurs chiffrés de performance et une évaluation permanente des résultats de gestion.

§2. L'approche économique des finances publiques

Le gouvernement peut utiliser le budget pour agir sur l'économie. L'interventionnisme économique a pu se développer à partir de la crise de 1929. Dans cette période, de grandes difficultés économiques, les entreprises privées vont solliciter l'intervention de l'Etat afin de régler les prix, limiter la concurrence et obtenir des subventions budgétaires.

Selon J. M. Keynes (Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie), il faut réaliser le plein emploi. Pour cela, on maintient l'investissement à un niveau élevé grâce à la mise en œuvre de deux politiques : une politique de crédit et de monnaie dirigée et une politique de dépenses publiques. En effet, une augmentation des dépenses publiques à recettes fiscales constantes a des effets multiplicateurs plus importants qu'une réduction d'impôts d'un même montant.

Pour R. Musgrave, l'intervention publique se justifie par les déficiences du marché (*the theory of public finance, 1959*). Le budget de l'Etat doit remplir trois fonctions :

- Une fonction d'**allocation** ; en plus de ses tâches régaliennes, l'Etat doit financer des dépenses qui relèvent de l'initiative privée, mais dont l'utilité sociale justifie un financement par le budget (culture, éducation,.. ?).
- Une fonction de **redistribution** ; les impôts et cotisations sociales prélevés par l'Etat vont permettre des transferts sous formes de prestations ou de subventions.
- Une fonction de **régulation** ; l'Etat peut intervenir sur les marchés pour soutenir la demande ou, au contraire, ralentir la consommation.

L'Etat dispose de plusieurs moyens pour intervenir sur l'économie. Il peut tout d'abord agir sur les dépenses publiques, soit directement par l'achat de biens ou de services, soit indirectement au moyen des salaires (embauche de fonctionnaires par exemple). Il peut ensuite agir sur les recettes par l'utilisation d'impôts-sanctions (taxes sur les alcools, le tabac...), ou par l'utilisation d'incitations (réductions d'impôts). Enfin, le recours à l'emprunt est permis en cas de baisse temporaire de ressources.

§3. Les handicaps majeurs au développement des finances publiques

D'abord, comme disait le professeur M. Bouvier et al, « les finances publiques pâtissent trop souvent d'une image négative qui s'est nourrie des obstacles bien réels qui nuisent à leur développement alors que paradoxalement, elles font l'objet, partout dans le monde, de réformes qui engendrent des mutations fondamentales des Etats».³

Ainsi, il faut bien le reconnaître, la matière finances publiques ne jouit pas d'une très bonne image dans le public en général, et en particulier chez les étudiants, le personnel et les fonctionnaires des administrations publiques, étant trop souvent pour beaucoup synonyme d'aridité, de techniques compliquées, frappées même d'un archaïsme qui les rendaient inutiles ou sans intérêt. Cette image négative des finances publiques s'explique par l'absence d'explication globale et par niveau d'analyse, en d'autres termes par un défaut d'interprétation.

En second lieu, les finances publiques, dans leurs diverses composantes, souffrent d'un excès de technicité à cause de la profusion des techniques juridiques, économiques, de gestion qui concernent la matière. Une telle polarisation sur les techniques qui en engendrent toujours de nouvelles, aboutit comme disait Bouvier à « **une accumulation de règles rendant les systèmes financiers de moins en moins transparents mais aussi de plus en plus difficiles à gérer et contrôler** »⁴. De plus, ces systèmes financiers se trouvent éloignés des citoyens ainsi que des élus, et nécessitent toujours l'intervention de plus en plus croissante d'experts qui assument de fait la responsabilité des décisions.

Troisièmement, les phénomènes financiers publics sont toujours des phénomènes complexes et hétérogènes; c'est-à-dire qu'ils sont le produit d'interactions entre une variété des acteurs et des structures, ce qui les rend par ailleurs très sensibles aux transformations qui s'opèrent au sein

³ Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan et Jean - Pierre Lassale (2010). Finances publiques. Lextenso éditions, Paris France., page 7.

⁴ Idem, page 11.

des sociétés. Cette complexité exige une appréhension globale et implique un travail en commun de chercheurs appartenant aux disciplines les plus diverses (droit public, sciences économiques, sciences politiques, sociologie, ...).

Enfin, on observe aujourd'hui la montée de la **préoccupation gestionnaire** dans la matière, certes sans que celle-ci éclipse véritablement l'approche juridique et économique mais sans que l'on voit se développer une approche plus fondamentale, relative à la fonction politique que remplissent les finances publiques. Dans la section qui suit, nous allons étudier l'évolution des finances publiques dans le contexte marocain pour essayer de décortiquer les différents aspects qui contribuent à la souffrance des finances publiques.

Section 2. la persistance du déséquilibre des finances publiques dans le contexte de crise

Il est à souligner que c'est pendant la période au cours de laquelle l'argent est devenu rare que l'on doit réfléchir le plus à l'accélération du processus de la transformation de l'Etat. Depuis une bonne dizaine d'années, on assiste au développement d'une crise financière durable de l'Etat suite à la baisse des activités économiques ayant engendré une diminution des recettes fiscales en contrepartie d'une augmentation des dépenses publiques à caractère social.

§1. Une augmentation inquiétante des dépenses publiques et du déficit

Comme pour bon nombre de pays de la région MENA, le Maroc a pu, plutôt mieux que certains d'autres, limiter les effets de la crise mondiale de 2007 et plus tard du « printemps arabe » sur l'économie en général. Mais, aborde cette nouvelle phase, comme l'a souligné *Michel Camdessus*⁵, avec le double handicap d'une impuissance à s'arracher des déficits publics et d'une dynamique perverse de l'endettement qui pourrait mettre en cause la confiance des citoyens dans le bon fonctionnement des institutions financières marocaines et la capacité du Maroc à honorer ses engagements internationaux.

La crise des finances publiques est due en premier lieu à une **maitrise insuffisante de la dépense**. Ainsi, sur la base des données communiquées par le Ministère de l'Economie et des Finances au profit de la Cour des Comptes⁶, pour la préparation de son rapport annuel, l'exécution du budget de l'Etat fait ressortir un **déficit du Trésor de 37,8 Milliards de Dirhams (MM DH)**, soit 3,5 % du PIB en 2017 (contre 4,6% du PIB en 2014)⁷. L'origine de ce déficit en est la *montée en puissance des dépenses* face à la modestie des recettes fiscales et celles de monopole provenant des établissements et entreprises publics et des participations de l'Etat.

A noter, selon le rapport de la Cour des Comptes (2018), que **les dépenses ordinaires** ont totalisé 205 MM DH, et ce compte non tenu des transferts aux collectivités territoriales, en augmentation de 2,6 MM DH par rapport à 2016, suite à l'augmentation des dépenses de matériel et des services de 1,8 MM DH, et des charges de la compensation de 1,2 MM DH.

S'agissant des dépenses de personnel, elles sont estimées à environ 104 MM DH. Leur évolution est en hausse importante si on intègre : les salaires des enseignants recrutés sur la base de contrats par les Académies régionales de l'éducation et de la formation, à hauteur de **3,6 MM DH en 2017**, les contributions de l'Etat-employeur au titre des régimes de retraite et de la couverture médicale et certaines pensions imputées sur le chapitre des charges communes.

⁵ Michel Camdessus (2010). Réaliser l'objectif constitutionnel d'équilibre des finances publiques. La documentation française, collection rapports officiels. Paris, France., page 7.

⁶ Cour des comptes (2018). Rapport annuel.

⁷ Ministère de l'économie et des finances (2016). Synthèse du Rapport Economique et Financier 2016 Direction des études et des prévisions financières. Rabat Maroc., Page 6.

Compte tenu de ces données, les dépenses globales effectives du personnel atteignent 136 MM DH, soit 12,7 % du PIB.

De manière emblématique, les périodes de haute conjoncture, n'ont pas été utilisées, au Maroc pour réduire sérieusement les déficits budgétaires comme d'autres pays ont su le faire.

Les difficultés économiques actuelles sont venues aggraver encore ces déséquilibres budgétaires. Ce déficit ininterrompu constitue, aujourd'hui, un frein au rétablissement de l'économie. Il a tendance à peser sur la demande des ménages et des entreprises.

Ces déséquilibres budgétaires ne se résoudront, évidemment, que dans la durée et au prix d'une très grande continuité des politiques publiques efficaces adoptées dans le pays. Les finances publiques se trouvent donc fragilisées par plus d'une trentaine d'années de déficit budgétaire ininterrompu.

§2. Une dynamique perverse de l'endettement

La crise des finances publiques au Maroc est une crise alimentée par une dette publique très forte. Soit un taux d'endettement public global en hausse, « passant de 78,2% en 2014 à 79,6% du PIB en 2015 et à 81,2% en 2016 »⁸.

Aussi, selon le rapport de la Cour des Comptes (2018), la dette du Trésor a connu une évolution inquiétante, évaluée à 692 MM DH fin 2017. Le service de la dette du Trésor, constitué du principal du prêt, des intérêts et commissions, a atteint 127,8 MM DH en 2017.

De même, l'endettement des entreprises et établissements publics constitué de la dette intérieure et extérieure, avec ses deux composantes, celle garantie par l'Etat et celle non garantie, a continué d'augmenter pour atteindre 277,7 MM DH en 2017. La composante extérieure de cette dette représente une part importante du total puisqu'elle a atteint, en 2017, un montant de 178,3 MM DH, soit 53,9 % de la dette publique extérieure.

En relation avec le volume de l'endettement, il convient de souligner que la dette du Trésor ne prend pas en compte les montants dus par l'Etat aux entreprises, au titre du crédit TVA qui se sont accumulés, atteignant des niveaux élevés à fin 2017, soit un total de 32,2 MM DH, auxquels s'ajoutent 4 MM DH, sur un total de 5 MM DH, restant dus par le Trésor suite à l'accord signé en 2015 avec l'ONEE et l'ONCF, impliquant également le secteur bancaire, et à la fin de 2017, avec la RAM.

Ainsi, sur la base de ces données, le volume global de l'endettement du secteur public est évalué dans le rapport de la CC à 970 MM DH à fin 2017, passant, ainsi, à 91,2 du PIB.

Dans ces conditions, il faut noter que la dette publique évolue dans un contexte où le terrain perdu ne se rattrape pas et où la croissance au Maroc est durablement très faible et n'est que de 2,6% en 2016⁹. En l'absence de mesures d'ajustement en dépenses ou en recettes, la hausse de la dette publique et de sa charge resterait substantielle et aura des effets néfastes sur les générations futures.

Le gouvernement devrait donc prendre des mesures audacieuses pour réduire le déficit de Trésor, notamment à travers l'élargissement de l'assiette fiscale, la maîtrise des dépenses et l'aménagement d'un environnement économique susceptible d'accélérer le rythme de la croissance pour alléger l'endettement et garantir la capacité à faire face aux charges de la dette sur le moyen et long terme.

⁸ Ahmed LAHLIMI (2015). Le Budget Economique Exploratoire 2016. Haut-Commissariat au Plan. Casablanca Maroc., Page 2.

⁹ Idem., page 2.

§3. Une modestie du produit fiscal

Soulignons, tout d'abord, que l'impôt fait partie des grandes interrogations qui s'expriment sur le rôle que doit jouer le secteur public dans la société contemporaine et sur son mode de financement.

Les économistes insistent sur le rôle de l'impôt dans le financement des dépenses qu'il faut bien payer comme par exemple, les dépenses de santé, d'éducation, de recherche ou de sécurité nationale. Par contre, « d'autres dépenses sont évitables, dans le sens où elles résultent de choix : certaines ont des effets incertains et indirects comme les dépenses militaires ; d'autres renforcent l'attractivité du territoire face aux autres pays, comme les dépenses de recherche »¹⁰.

Ainsi, le problème qui se pose n'est pas le niveau du taux d'imposition mais l'efficacité des dépenses publiques, qui sont sources de développement économique et d'attractivité globale d'un pays.

Il en est ainsi des dépenses fiscales qui prennent la forme des exonérations fiscales totales ou partielles évaluées dans le cas marocain à 32.088 MDHS en 2015 avec 399 dispositions dérogatoires¹¹. Les choix fiscaux des dernières lois de finances montrent une volonté d'encourager l'investissement privé national et international par la voie des concessions fiscales et ce malgré des liens de causalité aujourd'hui très faibles entre concessions fiscales et attractivité nationale et régionale.

Dans ce sens, il est important de souligner que les travaux de certains économistes¹² ont démontré que l'implantation dans un pays ou une région de ce pays résulte souvent de négociations avec les pouvoirs publics et il en ressort que c'est le pays qui bénéficiera de la productivité la plus élevée qui attirera l'investisseur privé, mêmes si les concessions fiscales des pouvoirs publics sont mineures.

La fraude fiscale, l'évasion fiscale et le poids du secteur non enregistré restent également des facteurs multiplicateurs de la souffrance des finances publiques. En effet, la fraude fiscale est un phénomène de grande ampleur sur l'économie nationale, elle consiste en une transgression des dispositions fiscales par recours à des actes illégaux afin d'éviter l'impôt dû au Trésor. Elle comporte un élément matériel (irrégularité de l'opération) et un élément intentionnel (mauvaise foi) et de ce fait diffère de l'erreur qui est un simple oubli de bonne foi¹³.

La fraude fiscale peut prendre plusieurs formes allant d'une absence de déclaration, d'une insuffisance de déclaration voire même d'une déclaration d'insolvabilité. Elle se manifeste aussi par une dissimulation matérielle et volontaire des marchandises importées pour échapper aux droits de douane (fausses déclaration de la valeur¹⁴, de l'espèce¹⁵ et de l'origine des

¹⁰ Christian LOPEZ, (2007). « La fiscalité comme vecteur d'attractivité du territoire ». Parue dans l'ouvrage collectif : « mondialisation et fiscalité- la globalisation fiscale » Editions L'Harmattan, Page 246 ; France.

¹¹ Ministère d'Economie et des Finances (2016). Dépenses fiscales : vers une meilleure rationalisation. Revue AL MALIYA, spécial n° 14. Janvier, Page 45.

¹² Voir en particulier les travaux de Bond E. W et Samuelson L., « Tax holidays as signals », American Economic review, 1986, vol 76, p 820-826. Cité par C. Lopez, Op cit. Page 248.

¹³ Martinez J. C. La fraude fiscale. PUF Ed. : Que sais-je ? 1984, p.,13.

¹⁴ Il s'agit en particulier du prix facturé par le fournisseur étranger.

¹⁵ L'espèce tarifaire des marchandises est la dénomination commerciale attribuée à la marchandise par le tarif des droits de douane. Les importateurs ont tendance à dissimuler l'espèce tarifaire exacte pour bénéficier de droits de douane mineurs.

marchandises¹⁶), une dissimulation comptable de la matière imposable voire aussi la dissimulation des ventes sous forme de donations,...etc. Au Maroc les statistiques officielles en 2011 indiquaient que « 115 000 entités soumises à l'IS déclarent un déficit de manière répétitive, soit 65% de la population totale d'assujettis. Une situation d'autant plus anormale que 2% des entreprises paient 80% de l'IS »¹⁷.

Aussi, il faut évoquer le rôle joué dans la crise des finances publiques par l'évasion fiscale et notamment l'évasion fiscale internationale. En effet, l'évasion fiscale internationale correspond au déplacement du domicile fiscal d'un contribuable ou d'avoirs vers un Etat où la pression fiscale est moins élevée que dans l'Etat d'où ils proviennent. Cette évasion fiscale internationale revêt le caractère de montages purement artificiels qui se trouvent compliqués par les conventions de non double imposition signées par le Maroc avec d'autres Etats. Un exemple dans le monde artistique est illustratif : un chanteur domicilié en France donne un concert à Rabat et ses cachets sont versés par la société marocaine organisatrice du spectacle à une société suisse qu'elle contrôle.

Les mesures qui vont dans le sens de répression de ces deux phénomènes ainsi que le contrôle fiscal qui est susceptible de lutter contre ces phénomènes sont inefficaces.

Alourdissement des sanctions pénales contre les fraudeurs et les évadés fiscaux, renforcement de vérification des comptabilités et l'échange de fichiers et de données entre les services de l'Etat en particulier la mise en place de l'Identifiant commun de l'entreprise (ICE exigé dans tous les documents des entreprises à partir de juin 2016), plusieurs mesures sont donc initiées au Maroc depuis plusieurs années. Mais aucune de ces mesures n'a donné les résultats escomptés. Car il est primordial de bien analyser et cerner ces phénomènes afin d'y répondre par une stratégie adaptée dont les contrôles et les sanctions sont un élément nécessaire, certes, mais insuffisant.

Dans le débat sur les modalités de rééquilibrage de la situation financière de l'Etat, certains sont en faveur de l'application au Maroc d'un impôt de solidarité sur la fortune (ISF) à l'instar de la France qui l'a appliqué en 1989. A noter que cet impôt déclaratif est dû annuellement par les foyers fiscaux parmi les Français possédant, au premier janvier de l'année d'imposition, un patrimoine familial d'une valeur nette supérieure au seuil d'imposition à savoir par exemple 800 000 euros au 1^{er} janvier 2011 (CGI, art.885-A et s). A rappeler que le nombre de déclarations imposables à l'ISF s'établissait au début du mois de juillet 2010 à près de 562 000 et le montant de l'impôt total déclaré à 3 290 millions d'euros¹⁸. Dans le même sens, il est clair que la majorité (75%) des français sont contre la suppression de l'ISF contre seulement 19% favorables et 6% sans opinion¹⁹.

Toutefois, le risque pour le cas marocain est que cet impôt pourrait entraîner, comme c'était le cas à l'arrivée au pouvoir en 2011 du « parti de la justice et développement », une vague d'immigration des fortunes marocaines à l'étranger. Le cas en France est plein d'enseignements : 846 redevables de l'ISF ont quitté la France en 2006, 719 en 2007 et 821 en 2008²⁰. En France, il faut noter que la « fortune non résidente »²¹ atteignait 7400 milliards de

¹⁶ Il s'agit du pays de la fabrication des marchandises importées. Car en vertu de l'existence ou non d'accords préférentiels entre les pays d'exportation et celui d'importation, l'origine est retenue, avec la valeur et l'espèce, pour la détermination des taux de droits de douane, les mesures de politique commerciale (telles que les suspensions tarifaires, les droits antidumping, les contingents), les normes de sécurité ou encore les formalités sanitaires ou phytosanitaires.

¹⁷ Conseil Economique et Social (2012). Le système fiscal marocain : développement économique et cohésion sociale. Rapport, Auto-Saisine n° 9/2012, Page 140.

¹⁸ Frédéric DOUET, (2011). Le système fiscal français en clair. Editions ellipses, France, Page 14.

¹⁹ Le monde, 22 sept. 2010, n°20423, page 8.

²⁰ Frédéric DOUET, (2011), op cit., page 14.

dollars fin 2009²¹. La suisse concentre à elle seule plus de 27 % de la fortune non résidente, soit 2000 milliards de dollars sur un total de 7400 milliards. Cet engouement pour la suisse est dû à son secret bancaire.

Section 3. des tentatives à la restauration de l'équilibre financier public

Au cours des dernières années, le Maroc a mis en place diverses initiatives visant à adapter la gestion publique à l'évolution de la société et aux attentes des citoyens. Dans ce cadre et au centre de cette dynamique, le gouvernement a entrepris un vaste programme de réformes visant l'optimisation de l'allocation des ressources budgétaires. Ces réformes ont trait, principalement, à l'intégration de l'approche genre dans l'élaboration des budgets de l'Etat, la normalisation des dépenses publiques, la globalisation des crédits, le partenariat public-privé, la réforme de la caisse de compensation à travers l'indexation des produits pétroliers, la réforme fiscale et la réforme de la loi organique des finances. La question qui se pose est bien de savoir dans quelle mesure ces réformes pourraient-elles favoriser un retour à la croissance et à des revenus durables au Maroc. Nous allons donner une priorité à trois initiatives importantes : la réforme fiscale, la réforme de la LOLF et la réforme de la caisse de compensation.

§1. la réforme fiscale: une voie vers la correction du déséquilibre budgétaire

L'impôt est l'un des attributs de la souveraineté d'un Etat auquel il a recours pour financer ses dépenses publiques, mais également un instrument important de politique économique et sociale utilisé pour orienter les activités et les choix des agents économiques. Comme il a été déjà souligné, le système fiscal marocain souffre de plusieurs insuffisances. Nous citons entre autres: un important potentiel fiscal non encore exploité lié à une faible culture du civisme fiscal au sein de la société et se traduisant en partie par une forte concentration des recettes fiscales sur un nombre limité de contribuables; des distorsions économiques alimentées par la multiplication des dépenses fiscales et par la multiplication des modes de calcul de l'impôt sur le revenu; un manque de confiance des citoyens vis-à-vis du système fiscal dû en partie au déficit de communication de l'administration fiscale et à une perception négative à l'égard du pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale.

Face à cet état de fait, une refonte du système fiscal s'impose avec acuité. Cette modernisation doit placer les principes de l'équité entre les différentes composantes de la population fiscale et la compétitivité de l'entreprise marocaine au centre des préoccupations des décideurs politiques. Comme il a été proposé par les différents panélistes présents lors des assises nationales de la fiscalité en 2013, ce chantier de réforme ne peut être réussi que par le biais :

- des ressources humaines en quantité et en qualité suffisante et une simplification des procédures: dématérialisation des procédures avec la télé-déclaration et le télépaiement, diminution des délais de traitement des dossiers, accueil par type d'entreprise, renforcement des moyens humains, formation continue du personnel, amélioration de la relation avec le contribuable : accueil, communication,...

- lutte contre l'informel et la fraude: augmenter le nombre des contrôles fiscaux; Renforcer la sanction contre les fraudes fiscales, sensibiliser le citoyen au civisme fiscal; coordination des

²¹ Encore appelée fortune « offshore », la « fortune non résidente » correspond aux actifs déposés par une personne dans un pays où elle ne réside pas.

²² 10^e rapport annuel du Boston consulting group (BCG) in le Figaro n° 20485, 12-13 juin 2010, cahier N°2, page 25.

actions des différentes administrations: douane, Direction Générale de Impôts (DGI), Office de Changes...

- Réforme des dépenses fiscales: évaluation régulière des taux et des mesures d'exonérations fiscales prises par l'Etat, réforme de l'exonération octroyée à certains secteurs comme l'immobilier, les mines, les hammams et la zone Sud.

- plus d'équité en matière d'IR et d'IS: En ce qui concerne l'IR, il est très judicieux d'améliorer le barème de l'IR vers plus d'équité notamment envers la classe moyenne ; instaurer les barèmes référentiels régionaux en matière d'IR ; donner le choix entre la retenue à la source et la déclaration de l'IR; mettre en place des abattements pour certaines catégories de personnes: retraités par exemple ;

En matière d'IS, il est très vive de porter l'IS à la baisse et d'adapter les règles de calcul de la base imposable aux capacités contributives notamment des PME-PMI pour être attractifs et encourager plus d'IDE et de délocalisations d'entreprises étrangères. A ce titre, il est important de citer l'étude réalisée par le Haut-Commissariat au Plan (HCP) dans le cadre de sa contribution à l'éclairage de la prise de décision. Le HCP a en effet procédé, sur la base d'un modèle économétrique à l'évaluation des effets macroéconomiques d'une réduction du taux de l'IS de 30% à 25 %. Cette étude²³ a été élaborée sur la base des données des comptes nationaux concernant la période 1990-2008. Elle nous enseigne que cette mesure permettrait de relancer l'activité économique par ses effets positifs sur l'offre et la demande, et d'améliorer les niveaux de vie des ménages.

- la réforme de la TVA qui doit comprendre un élargissement de l'assiette (en supprimant certaines exonérations) et la mise en place d'un régime à un seul taux seulement pour être équitable ;

- des incitations fiscales pour les entreprises portant notamment sur la révision de la taxe professionnelle afin qu'elle ne pénalise pas les entreprises qui réalisent des pertes ou des bénéfices insuffisants;

- une introduction progressive de la taxation du revenu des grandes exploitations agricoles²⁴ ;

- Instaurer un impôt de solidarité sur la fortune des personnes physiques à l'image de ce qui existe en France. A titre indicatif, en France 332 000 citoyens français ont payé l'impôt sur la fortune en 2014, ce qui a rapporté au trésor 5 millions d'euros. Certes, la mise en place de cet impôt au Maroc aura comme avantage d'éviter l'accentuation des inégalités de patrimoine. Mais pourrait favoriser à terme *l'expatriation fiscale*.

²³CES (2012). « Le système fiscal Marocain, développement économique et cohésion sociale au Maroc ». Rapport n°9/2012.

²⁴ La fiscalisation des exploitations agricoles se fera selon un calendrier progressif : à compter de 2014, pour les exploitants qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur ou égal à 35 M DH, à compter de 2016 pour un chiffre d'affaires supérieur ou égal à 20 M DH, à compter de 2018 pour un chiffre d'affaires supérieur ou égal à 10 M DH. Les exploitations agricoles réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 5 M DH resteront exonérées, ce qui représente les trois-quarts des exploitants agricoles du pays.

§2. la réforme de la compensation : vers une suppression totale des subventions

Le système de compensation est un système de subvention résultant de l'écart entre le prix réel du marché d'un produit (ou d'un panier de produits) et le prix subventionné. Après la décompensation touchant aux produits pétroliers, ce système concerne principalement la farine, le sucre et le gaz butane. Les produits compensés constituent un enjeu financier important pour le Trésor public au Maroc vu leur impact sur l'accroissement des dépenses publiques.

Au Maroc, l'évolution de la charge de compensation a porté en 2012 les dépenses en termes de compensation, à 28 % des dépenses publiques ordinaires représentant environ 7% du PIB. L'action de l'Etat dans ce domaine avait été la suppression de la subvention aux produits pétroliers car le gouvernement estime en effet que seulement 9 % des subventions bénéficient au quantile le plus pauvre contre 43 % pour le quantile le plus riche.

C'est dans ce contexte que le gouvernement du Maroc s'est engagé depuis 2012 dans une phase de consolidation budgétaire. En effet, les dépenses de compensation ont été fortement réduites suite à l'adoption d'une indexation partielle des produits pétroliers à partir de septembre 2013.

Le système d'indexation partielle consiste à réviser les prix de vente mensuellement, tous les 16 de chaque mois, sur la base des moyennes mobiles des prix de reprise des deux mois précédents des produits concernés. L'indexation est toutefois limitée en ce sens que l'augmentation des prix ne pouvait dépasser un plafond que le gouvernement fixait annuellement pour chaque produit soumis à l'indexation²⁵.

Néanmoins, il fallait attendre le 17 janvier 2014, pour la fin des subventions au prix du fuel industriel et de l'essence par le gouvernement²⁶ et plus tard la suppression des subventions a été mise en place pour le gasoil également, après avoir été soumis au mécanisme d'indexation partielle.

Toutefois, aujourd'hui l'Etat continue de subventionner le gaz butane, le fuel industriel destiné à la production de l'électricité par l'Office national de l'électricité et de l'eau potable (ONEE), le sucre, certains produits destinés aux provinces sahariennes, et la farine nationale du blé tendre qui relève de l'Office national interprofessionnel des céréales et légumineuses (ONICL). L'ensemble de ces produits représente plus de 50 % de la charge de compensation. La rationalisation du système de compensation nécessite la définition d'une véritable stratégie dans le cadre d'un plan intégré de politiques publiques et de programmes de restructuration s'inscrivant dans la durée et selon une vision réaffirmant la vocation sociale de cette politique. Les axes majeurs de cette stratégie²⁷, à implémenter dans son ensemble de façon intégrée, progressive et coordonnée, consistent à :

- réduire, de manière progressive et concertée, le périmètre de la compensation aux seuls produits de base destinés à la consommation des ménages, à savoir le gaz butane, la farine et le sucre ;

²⁵ Pour l'année 2013, d'après l'arrêté N°3-69-13, ces plafonds sont de 0,8 DH/L pour le Super, 2,6 pour le gasoil et 930 DH/T pour le fuel N°2.

²⁶ Les prix seront révisés le 1er et le 16 de chaque mois, conformément à la structure des prix publiée par le ministère de l'énergie, des Mines, de l'Eau et de l'Environnement, et à l'instar des autres produits pétroliers non soutenus.

²⁷ Pour approfondir les axes de cette stratégie, cf. le rapport de la cour des comptes intitulé : le système de compensation : diagnostic et propositions de réforme janvier 2014. Page 105.

- Octroyer des aides directes pour l'investissement, notamment en faveur du secteur du transport pour la modernisation du parc et l'acquisition de véhicules à faible consommation énergétique ;
- accompagner la décompensation du fuel industriel, décidée en janvier 2014, par des mesures de soutien à l'investissement pour les industries utilisant ce combustible afin de préserver leur compétitivité, tout en incitant à leur conversion énergétique ;
- mettre fin aux subventions du fuel utilisé par l'ONEE et leur substituer d'autres mécanismes tels que la recapitalisation pour couvrir les investissements et l'amélioration de l'autofinancement de l'Office dans le cadre d'un contrat de programme avec l'Etat ;
- optimiser les coûts des produits compensés par la réalisation de nouvelles infrastructures et la construction de nouvelles unités de stockage dans le cadre d'une politique visant la constitution de réserves stratégiques, notamment pour les produits énergétiques et alimentaires ;
- promouvoir l'efficacité énergétique et la production d'énergies renouvelables visant en particulier à diminuer la consommation du gaz butane à travers des programmes phares bien identifiés, etc.

Il s'agit bien d'une réforme qui s'inscrit dans le bon sens mais qui reste incomplète. Il faut avancer trois arguments à ce sujet : tout d'abord parce que le système de subvention tel qu'il est mis en place au Maroc profite le plus aux couches sociales les plus favorisées. Ensuite, ce système n'a pas été accompagné de mesures en faveur des parties les plus touchées. Enfin il ne s'agit pas d'une réforme dont l'objectif est la réallocation optimale des ressources mais elle a été introduite juste pour améliorer un peu les déficits du budget et de la balance commerciale. Aussi, du point de vue redistributif, ce système est inéquitable à cause de la place non négligeable qu'occupent les activités informelles au Maroc. Ces dernières bénéficient en effet des prix subventionnés sans pour autant contribuer aux recettes fiscales.

§3. la réforme de la LOF : de nouvelles règles budgétaires mises en place

La réforme de la gestion budgétaire au Maroc constitue, à côté de la réforme fiscale, un chantier très important qui s'inscrit dans une logique non pas de moyens mais de résultats et d'excellence. Dorénavant, le budget ne devrait plus être structuré en chapitres budgétaires qui regroupent les crédits alloués aux ministères dépensiers mais plutôt en missions²⁸, programmes²⁹ et actions³⁰ assortis d'objectifs bien définis et d'indicateurs d'évaluation et de performance³¹. La nouvelle Loi Organique de Finances (LOF) est fondée sur la consécration des principes de la transparence, de performance et de la qualité des services publics. En effet, cette réforme vise à lier l'exécution à la performance, à renforcer la transparence et la sincérité

²⁸Une mission est : un ensemble de programmes concourant à une politique publique définie. Exemples de missions ministérielles : Politique de la ville, recherche scientifique, développement rural, sécurité alimentaire et agriculture, transports publics.

²⁹Un programme regroupe les crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions relevant d'un même ministère et auquel sont associés des objectifs précis ainsi que des résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation. Exemple de programme : rénovation urbaine

³⁰L'action est une subdivision d'un programme. Exemple : le programme rénovation urbaine se compose de deux actions : i). les grands projets de la ville et ii). le programme national de rénovation urbaine.

³¹ Les indicateurs de performance sont de l'ordre de trois types : - indicateurs de moyens, par exemple : nombre de classes réalisées, nombre de Km entretenus, nombre de filles bénéficiant de bourses d'internat par cycle... - indicateurs de production, par exemple : coût moyen de mobilisation du m³, taux des projets d'investissement privés réalisés... - indicateurs d'impact, par exemple: taux de réussite scolaire, taux de mortalité infantile, taux de scolarisation de la fille en milieu rural...

du budget et des comptes de l'Etat et à renforcer le rôle du Parlement dans le débat autour de l'efficacité de la dépense publique. La LOF est structurée selon trois axes essentiels :

- **Le premier axe : lier l'exécution de budget à la performance**. Ainsi, le budget sera préparé par référence à une programmation budgétaire pluriannuelle afin de renforcer la cohérence des stratégies sectorielles dans les domaines de l'industrie, l'agriculture, le tourisme, la pêche maritime et bien d'autres. De même, dans le but d'assurer un suivi pertinent des politiques publiques et de responsabiliser les gestionnaires des affaires publiques, la nouvelle LOF est structurée autour de programmes contenant un ensemble de projets et d'actions. Cela aura pour effet, de donner plus de flexibilité aux gestionnaires quant à l'exécution de programmes et renforcer en même temps leur responsabilité en termes de reddition des comptes. Dans le but d'activer cette reddition des comptes et d'évaluer les réalisations en terme d'objectifs de performance, des audits de performance seront réalisés par l'Inspection Générale des Finances qui sera amenée à présenter le rapport de son audit au parlement. Aussi, le budget se focalise sur la performance puisque chaque programme sera lié à un ensemble d'objectifs d'intérêt général et reliés à des indicateurs de mesure des résultats obtenus.
- **Le deuxième axe : renforcer la transparence des finances publiques** à travers un ensemble de règles. Premièrement, la nouvelle LOF introduit le principe de sincérité budgétaire à travers la présentation de l'ensemble des ressources et des dépenses de l'Etat sur la base des données disponibles lors de la préparation de la loi de finances, et les prévisions qui peuvent en découler. Selon ce principe, les comptes de l'Etat doivent refléter une image réelle de sa richesse et sa situation financière. Deuxièmement, la nouvelle LOF se basera, pour enrichir les données disponibles sur la performance de la gestion publique, sur un système comptable tridimensionnel avec trois types de comptabilités : publique, générale et analytique. « La comptabilité budgétaire sera enrichie par l'institution de la comptabilité d'exercice et de la comptabilité d'analyse des coûts en vue de suivre le coût global des services publics et des efforts menés pour la maîtrise de l'ensemble des dépenses y afférentes, et ce, en parfait respect du principe de sincérité »³². Enfin, la rationalisation de la création des SEGMA et des Comptes Spéciaux de Trésor (CST). En effet, la nouvelle LOF supprimera les SEGMA qui ne réalisent pas de recettes propres supérieures ou égales à 30% de l'ensemble de leurs recettes³³, réduira le nombre de CST et intégrera les comptes de prêts et les comptes d'avances³⁴ dans le cadre des comptes de financement.
- **Le troisième axe : accroissement du contrôle parlementaire au niveau des finances publiques**. La nouvelle LOF vise à renforcer le rôle du parlement dans le débat budgétaire à travers l'enrichissement des informations communiquées par le gouvernement. Dans ce cadre, le projet propose d'associer le parlement dès les premières étapes de préparation du projet de loi de finances et de mettre à sa disposition des données précises et de qualité afin de lui permettre d'exercer son rôle de contrôle des politiques publiques et des conditions de leur mise en œuvre. Aussi, cette nouvelle loi propose également de réaménager le calendrier d'examen et de vote du projet de loi de finances à travers l'introduction d'une phase de préparation du cadre de

³² Cf. article 31 de la loi 130-13.

³³ Cf. art 21, aléna 4 de la loi 130 -13.

³⁴ Cf. art 27 de la loi 130 -13.

programmation pluriannuelle de référence dans lequel la loi de finances doit s'inscrire ainsi qu'une phase de concertation avec le Parlement avant la fin du mois de juillet pour discuter des grandes orientations et du cadre général qui sous-tendent le projet de loi de finances, notamment le contexte international, l'évolution de l'économie nationale, ainsi que l'exécution de la loi de finances de l'année en cours et la programmation triennale globale de l'État qui fera l'objet d'un rapport préparé par le gouvernement et pouvant être discuté au Parlement. Finalement, il est proposé de simplifier la pratique du droit d'amendement parlementaire à travers une nouvelle définition de la charge publique et de revoir également les modalités de vote des prévisions de dépenses de la loi de finances en vue de les inscrire dans la nouvelle démarche axée sur les résultats à travers l'orientation du vote autour des départements ministériels et de leurs stratégies.

Conclusion au chapitre

Dans le cas marocain, les finances publiques ont subi une « chute sans fin » à cause tout d'abord des effets d'une conjoncture économique défavorable au niveau national et international, marquée par la crise touchant aux partenaires commerciaux du Maroc et les contestations dans le cadre de ce qui a été connu par le « printemps arabe », ce qui a entraîné une montée en puissance des dépenses publiques pour faire face à la masse des salaires et aux dépenses de compensation, un creusement du déficit budgétaire et un recours continu et sans précédent à l'emprunt extérieur.

Dans ces conditions, le gouvernement marocain a adopté la solution simple : une politique d'austérité qui indique bien un recul en arrière de l'appareil Etatique. Il en découle donc une dégradation des services publics dans plusieurs domaines : la santé, l'enseignement, les collectivités locales.... Cela nous rappelle, en fait, les conditions d'application du programme d'ajustement structurel (PAS) lors du début des années quatre-vingts du siècle passé.

Aussi, le système fiscal marocain qui est susceptible de rétablir l'équilibre des finances publiques et la dynamique de toute l'économie en général semble, comme il a été démontré plus haut, inefficace. En effet, dans ce système on trouve bien des contribuables qui sont sous-fiscalisés et d'autres qui sont surfiscalisés, des secteurs qui bénéficient injustement des dérogations fiscales touchant à plusieurs impôts et des zones de « non droit fiscal ».

Dans ces conditions, le gouvernement est intervenu par le biais de plusieurs instruments pour tenter d'améliorer la soutenabilité et la gouvernance des finances publiques tout en maintenant les équilibres macroéconomiques du pays. Parmi ces instruments : le système de décompensation, la « réforme fiscale », l'introduction de l'emploi par contrat et la loi organique des finances dont la principale vocation est de bannir la culture de la gestion par les moyens pour privilégier la logique de résultats et de la responsabilisation des gestionnaires publics.

Avant de traiter cette logique de résultats et de performances, nous allons expliquer, dans les trois chapitres qui suivent les procédures et les règles budgétaires à la fois concernant l'autorisation (chapitre deux), l'exécution (chapitre trois), le recouvrement (chapitre quatre) et le contrôle (chapitre cinq).

Chapitre 2. l'autorisation budgétaire au sein de l'Etat

La gestion financière publique s'inspire très largement du système français. Dans ce système de gestion nous retrouvons les règles fondamentales d'autorisation, d'exécution des recettes et des dépenses, de comptabilité publique et de contrôle. Cette gestion est encadrée principalement par des dispositions constitutionnelles, la loi organique des finances et des décrets d'application.

La nouvelle loi organique des finances entrée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2016 a transformé le cadre de la gestion publique en recherchant davantage d'efficacité. Il importe également de renforcer la transparence des informations budgétaires et la portée de l'autorisation parlementaire. C'est-à-dire on souhaite passer *d'un budget de moyens* (on réclame des crédits pour les consommer) à *un budget de mission et de résultats* (on réclame des crédits afin de remplir des objectifs précis) qui devrait permettre au parlement de débattre et se prononcer sur des objectifs, des missions et des résultats.

L'objectif de ce chapitre est de traiter les principes de l'autorisation budgétaire, le processus de préparation, d'examen et du vote du projet de loi de finances et les acteurs qui interviennent dans ce processus ainsi que le calendrier officiel encadrant la procédure budgétaire résultant des textes juridiques (notamment les articles 46, 47, 48, 49 et 50 de la LOF) qui doivent être respectés.

Dans le présent chapitre, nous essayons de répondre questions telles que : qu'est-ce qu'un budget ? Quelles sont ses composantes ? Quel est le cadre juridique encadrant le budget ? Quels sont les principes de l'autorisation budgétaire ? Quelles sont les types de la loi de finances ? Quelle est la structure de la loi de finances ? Comment est préparé et adopté le budget ?

Section 1. les notions de budget et de loi de finances et la portée de l'autorisation budgétaire

§1. le budget et la loi de finances (LF) sont deux notions distinctes

Les LF déterminent *la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat* compte tenu d'un équilibre économique et financier qu'elles définissent. Le budget est constitué par *l'ensemble de comptes* qui décrivent, pour une année civile, toutes les ressources et toutes les charges de l'Etat.

Le budget peut être défini comme l'acte par lequel sont prévus et autorisés les charges et les ressources de l'Etat. Il est arrêté par le parlement dans la loi de finances qui traduit les objectifs économiques et financiers du gouvernement. « 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.... » (*art premier de la LOF*).

Il découle de cette définition **trois remarques** importantes :

A. le double caractère de l'acte budgétaire :

Le budget est un acte de prévision c'est-à-dire un tableau évaluatif des dépenses et recettes à effectuer. Il est aussi un acte d'autorisation c'est-à-dire, il permet au gouvernement d'effectuer des dépenses et de percevoir les recettes. C'est la loi de finance qui arrête le budget de l'Etat. Mieux encore, le budget est la traduction comptable de la LF.

B. le principe de l'équilibre budgétaire :

Le rôle de la LF est d'assurer la corrélation entre les recettes et les dépenses en vue de respecter le principe de l'équilibre budgétaire.

C. le respect du principe de l'annualité budgétaire : c'est-à-dire que l'acte budgétaire est limité à une année.

Aussi, selon les termes de l'article deux (2) de la LOF, « on entend par loi de finances: la loi de finances de l'année; les lois de finances rectificatives et la loi de règlement de la loi de finances ».

Il n'y a donc pas une, mais plusieurs lois de finances dont le contenu et la structure sont définis par la LOF.

§2. la portée de l'autorisation budgétaire

De manière ramassée, la portée de l'autorisation parlementaire suivant la LOF est que les crédits qui sont ouverts sont limitatifs. A ce titre, deux cas de figure sont à distinguer suivant la nouvelle LOF :

- Pour les **dépenses de personnel**, elles ont le **caractère limitatif** : c'est dire elles ne peuvent être engagées, ordonnancées et payées que dans la limite des crédits ouverts au titre du chapitre.
- Toutefois, les crédits relatifs aux **dépenses se rapportant à la dette publique** et à la dette viagère et aux **remboursements, dégrèvements et restitutions, fiscaux**, ont un **caractère évaluatif**.

Par ailleurs, en cas de dépassements éventuels des crédits ouverts au titre des dépenses, autres que les dépenses de personnel, une **régularisation** devrait se produire dans le cadre **de la loi de règlement** de la loi de finances de l'année concernée.

Section 2. les catégories de lois de finances

Sont réputées lois de finances :

§1. la loi de finances de l'année

C'est l'ensemble des ressources et des charges annuelles qui sont prévues et autorisées. La loi de finance de l'année est adoptée avant le commencement de chaque année budgétaire et concerne l'année suivante.

« 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 référence à la programmation budgétaire prévue à l'article 5 » de la LOF. « L'année budgétaire commence le 01 Janvier et se termine le 31 Décembre de la même année » (art 3 de la LOF 2015).

La notion de **l'autorisation** signifie que le Parlement approuve les recettes et les charges de l'Etat pour une année et autorise le gouvernement à procéder aux dépenses qu'il a arrêtées et à percevoir les recettes (recettes fiscales en utilisant par exemple le Code Général des Impôts) qu'il a évaluées.

Par ailleurs, la loi de finances se présente aussi comme un acte de prévision administrative, puisqu'elle permet de totaliser et d'analyser les recettes et les dépenses ; elle comprend un tableau évaluatif et comparatif des recettes à réaliser et des dépenses à effectuer, permettant la comparaison finale des recettes et des dépenses et les constatations de l'équilibre/ déséquilibre budgétaire.

Aussi, pour la première fois au Maroc, la préparation des budgets des administrations de l'Etat devrait être effectuée suivant une **programmation triennale**, issue de la stratégie sectorielle de chaque département ministériel ou de chaque institution. Ainsi comme stipule l'art 5 de la LOF, « La loi de finances de l'année est élaborée par référence à une programmation budgétaire triennale actualisée chaque année en vue de l'adapter à l'évolution de la conjoncture financière, économique et sociale du pays. Cette programmation vise notamment à définir, en fonction d'hypothèses économiques et financières réalistes et justifiées, l'évolution sur trois ans de l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat ».

§2. les lois de finances rectificatives

Les lois de finances rectificatives (LFR) sont des lois qui interviennent pour corriger ou compléter au cours de l'année budgétaire les évaluations des charges et des ressources établies par la LF de l'année et les adapter aux nécessités de la conjoncture.

Par exemple, dans le cas du tremblement de terre du 29/02/1960 ou de l'invasion acridienne de 2003-2004, on a pu autoriser des crédits supplémentaires hors budget.

Aussi, « Seules des lois de finances rectificatives peuvent, en cours d'année, modifier les dispositions de la loi de finances de l'année » (Art 4 de la LOF).

Généralement, l'intervention des LFR qui nécessitent toujours l'autorisation du parlement, concernent les cas suivants :

- Ratifier les mouvements de crédits opérés en cours de l'année ;
- Augmenter les crédits ouverts par la loi de finances de l'année suite à une force majeure ;
- Diminuer un impôt ou une taxe sur un sujet qui préoccupe le gouvernement. Par exemple, la baisse ou l'annulation de droits de douane pour une période bien déterminée se fait généralement par décret adopté en conseil du gouvernement et ce quand il s'agit de combler le déficit en produit de consommation comme le lait en mois de Ramadan.

Le processus d'adoption de ces lois rectificatives est calqué sur celui des lois de finances de l'année (dépôt, examen, vote...) bien qu'il soit limité dans le temps. A cet effet, La LOF encadre le calendrier d'examen et de vote du projet de la loi de finances rectificative. Le délai global d'examen et de vote est de 15 jours répartis comme suit: 8 jours : Examen et vote par la Chambre des Représentants, 4 jours : Examen et vote par la chambre des Conseillers et 3 jours : Deuxième lecture par la chambre des Représentants.

§3. la loi de règlement

La loi de règlement (LR) est un mécanisme de contrôle exercé par le parlement portant sur l'exécution du programme gouvernemental pendant une année.

C'est un document qui retrace les réalisations et prévisions à la fois de dépenses et de recettes.

Le cas échéant, la loi de règlement:

- Constate le montant définitif des recettes consommées et des dépenses effectuées au cours d'une même gestion (exercice) ;
- Arrête le montant des ressources et des charges de trésorerie ayant concouru à l'équilibre financier de l'année correspondante ;
- Ouvre pour chaque programme les crédits nécessaires pour régulariser les dépassements constatés et résultats par exemple des circonstances de force majeure ;
- Procède à l'annulation des crédits n'ayant pas été ni consommés ni reportés ;
- C'est un moyen de contrôle a posteriori du Parlement car les rapports de performances joints au projet de loi de règlement permettent de comparer les prévisions et les réalisations ; Elle permet au parlement de s'assurer de la bonne exécution de la loi de finances qu'il a votée et de vérifier la conformité des résultats réalisés par les administrations de l'Etat aux autorisations parlementaires.

Le projet de loi de règlement de la loi de finances est déposé annuellement, en priorité, sur le bureau de la chambre des représentants, au plus tard, à la fin du premier trimestre de la 2^{ème} année budgétaire qui suit l'année d'exécution de la Loi de Finances concernée (voir art 65 de la LOF).

Le projet de loi de règlement de la loi de finances est préparé par le ministre chargé de l'économie et des finances, le transmet au chef du gouvernement. Ce dernier l'achemine directement à la cour des comptes accompagné des informations et documents (liste à l'article 95 de la loi sur la cour des comptes³⁵) susceptibles de lui permettre d'analyser les conditions d'exécution de la loi de finances notamment :

- la situation des crédits définitifs découlant de la loi de finances de l'année et des lois rectificatives, par titre, chapitre, article et paragraphe ;
- la situation des prélèvements opérés sur le chapitre des dépenses imprévues ;
- la situation des virements de crédits ;
- la situation des engagements de dépenses ;
- la situation des recettes ordonnancées ;
- le développement des recettes du budget général, des services de l'Etat gérés de manière autonome, des comptes spéciaux du Trésor et des budgets annexes ;
- la situation des crédits et des émissions du budget général, des services de l'Etat gérés de manière autonome et des comptes spéciaux du Trésor et des budgets annexes ;
- la situation relative à la gestion de la dette publique ;
- les états de synthèse et les situations de gestion prévus par la réglementation en vigueur.

Ce projet de loi de règlement (LR) est soumis à la discussion et au vote de l'organe législatif dans les mêmes conditions que le projet de loi de finances de l'année³⁶.

Avec la nouvelle LOF de 2015, la loi de règlement devrait être accompagnée de plusieurs annexes permettant d'informer le parlement sur les performances réalisées, par programme, sur

³⁵ Art 95 du Dahir n° 1-02-124 du 1er rabii II 1423 portant promulgation de la loi n° 62-99 formant code des juridictions financières, B.O du 15 août 2002.

³⁶ Le projet de loi de règlement de la loi de finances de l'année N est déposé au plus la fin du 1er trimestre de l'année (N+2).

l'exercice antérieur afin de préparer l'(les) exercice (s) à venir : il en est ainsi des rapports annuels de performance faisant connaître par programme les écarts entre les réalisations constatées dans la loi de règlement et les prévisions des lois de finances de l'année.

Selon l'article 66 de la LOF « Le projet de loi de règlement de la loi de finances est accompagné :

- 1) du compte général de l'Etat appuyé du bilan et des autres états financiers ainsi que d'une évaluation des engagements hors bilan;
- 2) d'une annexe relative aux crédits supplémentaires ouverts, accompagnée de tous les justificatifs nécessaires, le cas échéant;
- 3) du rapport annuel de performance élaboré par le ministère chargé des finances. Ce rapport constitue la synthèse et la consolidation des rapports de performance élaborés par les départements ministériels et institutions;
- 4) du rapport sur les ressources affectées aux collectivités territoriales ;
- 5) et du rapport d'audit de performance. »

Comme le montre le tableau n°1, l'aspect du contrôle parlementaire exercé sur le gouvernement n'est en réalité que théorique et illusoire parce que l'approbation de la loi de règlement n'intervient que tardivement.

Tableau 1. suivi des lois de règlement au Maroc entre 2000 et 2014

Loi de règlement	Date légale de production (24 mois)	Date de dépôt au Parlement	Date d'approbation par la chambre des conseillers	Date d'approbation par la chambre des représentants	Date de publication Bulletin Officiel
2000	Fin 2002	19/10/2006	20/11/2006	26/12/2006	N° 5523 du 07/05/2007
2001	Fin 2003	19/10/2006	20/11/2006	26/12/2006	N° 5523 du 07/05/2007
2002	Fin 2004	19/10/2006	09/01/2007	28/06/2007	N° 5587 du 17/12/2007
2003	Fin 2005	30/12/2008	14/04/2009	30/12/2009	N° 5819 du 08/03/2010
2004	Fin 2006	30/12/2008	14/04/2009	30/12/2009	N° 5820 du 11/03/2010
2005	Fin 2007	30/12/2008	14/04/2009	30/12/2009	N° 5821 du 15/03/2010
2006	Fin 2008	30/12/2008	14/04/2009	30/12/2009	N° 5823 du 22/03/2010
2007	Fin 2009	02/12/2009	-	27/01/2010	N° 5871 du 22/03/2010
2008	Fin 2010	-	12/07/2010	27/01/2010	N° 5928 du 24/03/2011
2009	Fin 2011	-	-	-	N° 6111 du 24/12/2012
2010	Fin 2012	-	-	-	N° 6224 du 23/01/2014
2011	Fin 2013	-	-	-	N° 6332 du 05/02/2015
2012	Fin 2014	-	-	-	-
2013	Fin 2015	-	-	-	-
2014	Fin 2016	-	-	-	N° 6502 du 22/09/2016

Source : Mohamed HAKAT³⁷, Finances publiques et fragilité, 2017 et confection de l'auteur

³⁷ Mohamed HAKAT (2017). Finances publiques et fragilité : de la réforme de l'Etat par le budget et l'évaluation des politiques publiques. Editions El Maarif Al Jadida-Rabat Maroc, page 291.

Aussi, malgré l'intérêt que présente la loi de règlement, force est de constater que cette loi ne fait le plus souvent pas l'objet de débat. La preuve est perceptible au niveau du faible nombre de parlementaires qui assistent au débat et au faible nombre d'amendements qui se font au projet de loi de règlement (*voir le point contrôle politique au niveau du chapitre V pour approfondir*).

Section 3. les grands principes d'autorisation budgétaire

Ces principes traduisent une volonté de contrôle des dépenses par le parlement. Ils commandent la forme et le contenu du budget. Ils sont au nombre de six (6):

1. L'annualité
2. L'unité
3. La spécialité
4. L'universalité
5. L'équilibre
6. La sincérité

§1. le principe de l'annualité

Le principe de l'annualité vise l'examen périodique et régulier du budget.

Il s'agit d'une annualité de l'autorisation parlementaire et d'une annualité de l'exécution des dépenses et des recettes. Cela signifie que l'autorisation contenue dans la loi de finances donnée par le parlement n'est valable que pour une seule année. En effet, passé ce délai, et si aucune nouvelle loi de finances n'est adoptée, l'Etat ne peut ni percevoir des recettes, ni engager de nouvelles dépenses.

C'est d'ailleurs pour cette raison que le budget doit être voté en N-1 et avant le début de chaque année budgétaire. Le budget n'est valable que pour une année N, et qu'il doit être exécuté au cours de cette même année.

Exceptions à la règle

Certaines autorisations peuvent dépasser l'année.

Exemples : Les autorisations de programme : permettant aux ordonnateurs d'engager des dépenses d'investissement sur plusieurs années. Le cas des dépenses d'investissement consacrées à la construction d'une autoroute/ port est illustratif.

Justification économique de la règle de l'annualité

La période d'une année permet de faire correspondre le cycle du budget de l'Etat avec le circuit des activités économiques. **Par exemple**, pour ce qui est de l'agriculture, il y a en principe une récolte par an. Sur le plan commercial, les entreprises établissent leur bilan comptable une fois par an, c'est à dire leurs résultats et leurs revenus sont généralement annuels.

Remise en cause du principe de l'annualité

- *Modification de la prévision annuelle* : les prévisions annuelles peuvent être modifiées en cours d'année par une loi de finance rectificative : ajout de crédits supplémentaires par exemple.

- *Suppression des crédits* : les crédits de fonctionnement (*ayant donné lieu au visa du comptable*) ouverts au titre d'une année budgétaire et non consommés par les ordonnancements tombent en annulation. Toutefois, et sauf dispositions contraires prévues par la loi de finances, 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'année³⁸.

Le cas par exemple des crédits ouverts en N-1 pour le recrutement des enseignants universitaires et qui ne sont pas apurés pendant l'année N doivent être renvoyés dans les budgets concernées. En effet, les postes budgétaires vacants non utilisés sont supprimés au 30 juin de la deuxième année qui suit l'année de la vacance.

- *Report de crédits afférents aux autorisations de programmes pluriannuelles* : c'est un système permettant de reporter sur l'année N+1 les crédits de l'année N qui n'ont pas été utilisés. Il peut s'agir aussi des reports des soldes créditeurs des comptes spéciaux de trésor sur l'année suivante.

Précisions sur les reports de crédits d'une année à l'autre

Reports de crédits – sur autorisation de la direction du budget Budget Général	
Article 63 de la LOF ET Article 22 du décret n°2-15-426 du 15 juillet 2015 Portant application de la LOF	- Interdiction de reporter les crédits ouverts pour les dépenses de fonctionnement d'une année N en une année N+1 - Possibilité de reporter les crédits ouverts au titre des dépenses d'investissement dans la limite de 30% du budget d'investissement de l'année budgétaire en cours. Condition du report : les crédits doivent être visées et non ordonnancées. (absence de liquidation et d'ordonnance de paiement)

Les reports de crédits ont été introduits par la loi 130-13 afin de remédier à la problématique de faiblesse du taux d'exécution des dépenses d'investissement et à son corollaire le report des crédits. Ainsi, la loi organique 130-13 limite la possibilité de report des crédits d'investissement à un plafond de 30% des crédits de paiement ouverts par la loi de finances de l'année.

³⁸ 2^{ème} alinéa de l'article 87 du décret n° 330-66 du 21-04-1967 tel qu'il a été modifié par le décret n° 2-95-507 du 12-12-1995 est modifié par le décret n° 2-00-292 du 20-06-2000. B.O. n° 4808 bis du 29-06-2000.

§2. le principe de l'unité budgétaire

A. Objectif du principe

Le principe de l'unité budgétaire vise la cohérence du budget.

C'est la règle selon laquelle l'autorisation des dépenses doit être donnée dans un document unique regroupant l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat soumis à l'approbation du parlement.

Ce principe a un double but : politique et technique

Politique, c'est dire consiste en l'établissement d'un document budgétaire unique regroupant toutes les dépenses et toutes les recettes permettant aux parlementaires de prendre connaissance de la structure globale du budget, et par conséquent, ceux-ci pourraient émettre des jugements sur la politique gouvernementale.

Technique, en vue d'assurer une présentation claire du **budget** susceptible d'être **analysé et contrôlé**. Car lorsque toutes les dépenses et toutes les recettes figurent dans un seul document, ils sont faciles à contrôler (vérifier l'équilibre, éviter les dissimulations...)

B. Remise en cause du principe de l'unité

Aujourd'hui, la pratique budgétaire illustre parfaitement l'abandon de ce principe surtout avec l'existence de « morasses budgétaires » distinctes et difficiles à réunir, puis à interpréter. En outre, « la loi de finances elle-même est présentée en grande partie sous forme de tableaux qui ne permettent pas de faire ressortir la notion du déficit ou d'excédent budgétaire »³⁹.

De même, il existe beaucoup de budgets autonomes portant atteinte à l'unicité du document budgétaire. Leur rendement est apprécié grâce à une comptabilité distincte. Car l'Etat a pris en charge, à côté de ses fonctions traditionnelles, des activités à caractère industriel et commercial.

Il s'agit par exemple de :

- **SEGMA** : n'ayant pas de personnalité morale, ces services sont dotés de ressources propres, reçoivent des subventions et bénéficient d'une certaine autonomie et d'une souplesse dans la gestion. Elles constituent une composante à part du budget de l'Etat.
- **CST** : Ils sont regroupés autour de plusieurs types de comptes : on distingue par exemple les comptes d'affectation spéciale : part des collectivités locales dans le produit de TVA. Ce compte permet d'affecter une partie de recettes générées par la TVA (30% pris du budget général) aux collectivités territoriales, compte d'affectation spécial relatif aux pensions versées par l'Etat à ses agents retraités...) etc

³⁹ Mohamed Karim (2006). Management des Finances publiques au Maroc : contexte actuel et évaluation. Editions El Maarif AL JADIDA, Rabat Maroc, page 62.

- **Gestion hors budget** :certaines entreprises et établissements publics établissent leurs budgets propres à eux⁴⁰. On peut en citer en l'occurrence les douze académies régionales de l'éducation et formation, les agences de développement (social, numérique, et agricoles,...), la Bibliothèque Nationale du Royaume, les Cinq centres hospitaliers universitaires, les offices régionaux de mise en valeur agricole, les Universités...

§3. le principe de spécialité ou spécialisation des crédits

A. Objectif du principe

Le principe spécialisation des crédits est un facteur essentiel à la transparence budgétaire.

Ce principe signifie que les crédits ouverts par la LF sont affectés à des dépenses bien déterminées.

B. Aperçu sur la nouvelle nomenclature budgétaire

Evoquer la spécialisation des crédits exige de faire une distinction entre la nomenclature d'avant la LOF-2015 et celle appliquée aujourd'hui : en effet, avant l'arrivée de la loi 130-13, les crédits ouverts par la LF sont spécialisés par titre et par chapitre. Les chapitres sont subdivisés en articles, régions, paragraphes et lignes.

Par exemple : cas du ministère de l'environnement

Le chapitre : le chapitre correspond aux dépenses de fonctionnement matériel et dépenses diverses d'un département ou une institution,

L'article : Généralement, c'est une Direction. Par exemple : Direction des achats et des marchés, Direction du Contrôle, de l'Evaluation Environnementale et des Affaires Juridiques,...

Le paragraphe : c'est l'activité. Par exemple : travaux de construction,

La ligne : c'est la dépense exacte. Par exemple: extension de bâtiments administratifs
Etc.

Exemple de nomenclature budgétaire avant l'entrée en vigueur de la LOF 2015

nomenclature budgétaire					
Chapitre	Article	Région	Paragraphe	Ligne	Intitulé
1212012000					Budget de fonctionnement Matériel et dépenses diverses
	15				Services extérieurs du Ministère
		04			Région SMD
			30		Formation de base et formation continue
				14	Frais de sécurité, de surveillance et de gardiennage

⁴⁰ La liste des établissements et entreprises publics bénéficiant de ressources affectées et de subventions de l'Etat est fixée par l'arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances n°551-18 en date du 21 Février 2018.

Néanmoins, à partir du 01/01/2018, l'architecture de la nomenclature budgétaire (support budget général) qui accompagne le projet de la LF est modifié comme suit:

1. **Titre (Fonctionnement/investissement/ services de la dette publique),**
2. **Chapitre (personnel, MDD)**
Précision : le ministère des finances dispose de deux autres chapitres : chapitre charges communes et chapitre restitutions, dégrèvements et annulations (cf. la section concernant la structure de budget de l'Etat).
3. **Programme, (plan de développement du secteur commercial RAWAJ -vision 2020)**
4. **Région (Casablanca-Settat)**
5. **Projet ou action (formation et perfectionnement),**
6. **Ligne budgétaire (frais de formation et d'accompagnements des commerçants).**

Ainsi, on parle désormais de la budgétisation par programme. En effet, le **budget programme** est défini comme « un mode de présentation des crédits budgétaires consistant à **regrouper les actions d'un même ministère par programme en rapprochant pour chacun d'eux les crédits de toutes natures et les résultats physiques ou financiers attendus**, le tout étant complété par une projection indicative portant sur plusieurs années »⁴¹.

A ce titre, la circulaire du Ministre de l'Economie et des Finances du 19 juillet 2017 a présenté la nouvelle structure de la **nomenclature budgétaire à la fois pour les dépenses et les recettes** résultant de la nouvelle LOF n° 130-13.

❖ NOMENCLATURE DES DEPENSES

Il en résulte une architecture de la nomenclature des dépenses sur **26 positions** qui distingue une **nomenclature de programmation** (20 positions) et une **nomenclature d'exécution** (6positions).

- la nomenclature de programmation

La nomenclature de programmation a pour vocation d'accompagner le projet de loi de finances.

NOMENCLATURE DE PROGRAMMATION																			
C	P	T	CH	SC	DEPT		N° d'ORDRE			PROGRAMME			REGION		PROJET/ ACTION				
															Codif. fonct			Codif. Bud	
...
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20

Cette architecture renvoie aux appellations suivantes :

C : composantes du **budget de l'Etat**, codifiées comme suit : **Budget général (1) ; SEGMA (4) et CST (3)**

⁴¹ Raymond Guillien et Jean Vincent, (2003), le lexique des termes juridiques, 14^{ème} édition, Dalloz. Cité par Khalid CHRKAOUI (2016). De l'innovation dans la gestion des finances publiques au Maroc. Revue REMA n°43, Rabat Maroc, page 16.

P : Partie distinguant les recettes et les dépenses selon la codification suivante :

Recettes : I1

Dépenses : I2

T : Titre pour les dépenses du budget général codifié comme suit :

I1 : Pour le titre I : dépenses de fonctionnement

I2 : Pour le titre II : dépenses d'investissement

I3 : Pour le titre III : dépenses relatives au service de la dette

Titre pour les dépenses des SEGMA codifié ainsi :

I1 : Pour le titre I : dépenses d'exploitation

I2 : Pour le titre II : dépenses d'investissement

Pour les dépenses des CST, cette codification est remplacée par un 0.

CH : CH désigne le chapitre au sein de chaque titre pour les dépenses du budget général. En se basant sur les différents chapitres prévus aux articles 38 (alinéa 3), 42, 43 et 44 de la LOF, la codification est proposée sur une seule position comme ci-après :

Titre I : dépenses de fonctionnement

I1 dépenses de personnel (des départements ministériels ou institutions)

I2 dépenses de matériel et dépenses diverses (des départements ministériels ou institutions)

I3 charges communes- fonctionnement

I4 dépenses imprévues et dotations provisionnelles

I5 dépenses relatives aux remboursements, dégrèvements et restitutions fiscaux

Titre II : dépenses d'investissement

I2 dépenses d'investissement (des départements ministériels ou institutions)

I3 charges communes- investissement

Titre III : dépenses relatives au service de la dette

I1 dépenses en intérêts et commissions se rapportant à la dette publique

I2 dépenses relatives aux amortissements de la dette publique moyen et long termes

Pour les dépenses des SEGMA, et en se basant sur l'article 23 et l'alinéa 2 de l'article 38 de la LOF, le code du chapitre est le suivant :

I1 dépenses d'exploitation (SEGMA)

I2 dépenses d'investissements (SEGMA)

Pour les dépenses des CST, cette codification est remplacée par un I0

SC : désigne la sous composante correspondante à la catégorie des Comptes spéciaux du Trésor :

Catégorie 1 : Comptes d'affectation spéciale

Catégorie 4 : Comptes d'adhésion aux organismes internationaux

Catégorie 5 : Comptes d'opérations monétaires

Catégorie 7 : Comptes de financement

Catégorie 9 : Comptes de dépenses sur dotations

DEPT: Il s'agit du code de département ministériel ou de l'institution concernés.

Cette codification sera maintenue sur deux positions, conformément à la numérotation actuelle, pour faciliter l'appropriation de la nouvelle nomenclature par les gestionnaires :

I0I I5I Juridictions financières

I0I I6I Ministère de la Justice

.....

III I2I Ministère de la Santé

III I3I Ministère de l'Economie et des Finances

N° ORDRE : ce numéro concerne uniquement les SEGMA et les CST. En effet, pour les dépenses du **budget général**, il est codifié **I0I I0I I0I**. Il représente les numéros d'ordre des SEGMA et des CST relevant d'un département donné.

PROGRAMME : les programmes sont codifiés sur trois positions, dont la première correspondante au premier niveau de la **codification fonctionnelle des administrations publiques** des Nations Unies connue sous le nom de **COFOG**, avec une adaptation du premier niveau **10** : protection sociale en le remplaçant par le niveau **0**, et les deux dernières positions désignent le numéro d'ordre des programmes. Ainsi, les programmes sont codifiés comme suit :

Programmes codifiés entre 100 et 199 : services généraux des administrations publiques.

Programmes codifiés entre 200 et 299 : défense

Programmes codifiés entre 300 et 399 : ordre et sécurité publics

Programmes codifiés entre 400 et 499 : affaires économiques

Programmes codifiés entre 500 et 599 : protection de l'environnement

Programmes codifiés entre 600 et 699 : logement et équipements collectifs

Programmes codifiés entre 700 et 799 : santé

Programmes codifiés entre 800 et 899 : loisirs, culture et culte

Programmes codifiés entre 900 et 999 : enseignement

Programmes codifiés entre 000 et 099 : protection sociale

REGION : il s'agit du code correspondant à la dimension spatiale et il renvoi sur numéro d'ordre de la région concernée :

Région de Tanger-Tétouan- Al Hoceima : 01

Région de l'Oriental : 02

Région de Fès-Meknès : 03

Région de Rabat-Salé-Kénitra : 04

Région de Béni Mellal-Khénifra : 05

Région de Casablanca-Settat : 06

Région de Marrakech-Safi : 07

Région de Drâa-Tafilalet : 08

Région de Souss-Massa : 09

Région de Guelmim-Oued Noun : 10

Région de Lâayoune-Sakia El Hamra : 11

Région de Dakhla-Oued Ed Dahab : 12

Pour les dépenses non réparties, gérées en central ou en région, cette codification est remplacée respectivement par **00** et **99**.

PROJET/ACTION
CODIFI. FONCT : la codification fonctionnelle, établie sur trois positions selon COFOG (par division, groupe et classe), est associée au projet/action. Elle est structurée autour des dix classes suivantes :

- Classe 1 : services généraux des administrations publiques
- Classe 2 : défense
- Classe 3 : ordre et sécurité publics
- Classe 4 : affaires économiques
- Classe 5 : protection de l'environnement
- Classe 6 : Logements et équipements collectifs
- Classe 7 : santé
- Classe 8 : loisirs, culture et culte
- Classe 9 : enseignement
- Classe 0 : protection sociale (classe 10 de la COFOG adaptée)

PROJET/ACTION

CODIFI. BUD : Il s'agit de la codification budgétaire des projets/actions sur deux positions. Pour permettre une souplesse aux ordonnateurs et améliorer ainsi la lisibilité du budget, il est possible de recourir à des projets /actions de regroupement et de les ventiler en projets/actions (maximum 9), à condition qu'ils remplissent la même fonction de l'Etat.

Ainsi, il faut rappeler que parmi les innovations de la LOF 2015, est la classification des dépenses par destination (programmes et projets/actions), qui permet de présenter les crédits budgétaires selon les politiques publiques mises en œuvre et les objectifs poursuivis. De ce fait, la codification de ces deux éléments de la nomenclature de programmation (programmes et projets/action) est reliée à la codification internationale des fonctions des administrations publiques (COFOG). Un extrait du manuel de ladite codification ainsi que les règles de rattachement de chaque programme ou projet/action au niveau adéquat de la COFOG, figure dans le **guide de la nomenclature budgétaire**⁴².

- **la nomenclature d'exécution**

La nomenclature d'exécution est constituée des lignes budgétaires selon le schéma suivant :

nomenclature d'exécution					
LIGNE BUDGETAIRE					
CODIFICATION ECONOMIQUE			CODIFICATION BUDGETAIRE		
.....
21	22	23	24	25	26

⁴² Il est possible de consulter le guide de la nomenclature budgétaire sur l'adresse : http://lof.finances.gov.ma/sites/default/files/guide_nbm_18072017-15h00.pdf
 Les dispositions relatives à la nouvelle nomenclature par programmes est entrée en vigueur à partir du premier janvier 2018

Ainsi, les lignes au sein de chaque projet/action sont associées à la codification économique qui permet le passage vers les classes du Plan Comptable de l'Etat. C'est le niveau de nomenclature le plus fin qui renseigne sur la nature de la dépense, et qui doit être en cohérence absolue avec les niveaux supérieurs dans l'arborescence de la nomenclature (titres et chapitres).

Les règles relatives au classement des dépenses par nature, dans les titres et les chapitres appropriés, ainsi qu'un extrait de la codification économique en vigueur sont présentées dans le **guide de la nomenclature budgétaire**.

❖ NOMENCLATURE DES RECETTES

Les dispositions de l'article 37 de la LOF 2015 stipulent que :

« Les ressources du **budget général** sont présentées en **chapitres** subdivisés, s'il y a lieu, par **service** et par **nature de recettes**.

Les ressources des **services de l'Etat gérés de manière autonome** sont présentées par service groupés selon les départements ministériels ou institutions auxquels ils sont rattachés.

Les ressources des **comptes spéciaux du Trésor** sont présentées à l'intérieur de chaque catégorie par compte spécial du Trésor ».

Ces dispositions sont entrées en vigueur au titre de **la loi de finances pour l'année 2016**. Il en découle le schéma conceptuel pour la nomenclature des recettes qui se présente en **20 positions** comme suit :

NOMENCLATURE DES RECETTES																					
C	P	T	CH	SC	DEPT			N° d'ORDRE				SERVICE				NATURE					
																Codif. Econom.				Codif. Bud.	
...		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20		

La **NATURE** de recettes est codifiée sur deux positions, à laquelle est associé un **code économique** sur quatre positions permettant d'assurer le passage vers les classes du **Plan Comptable de l'Etat**. Cela avec la possibilité d'avoir des natures de regroupement non dotées, ventilées en natures de détail (**maximum 9**).

**Exemple pratique de programmation budgétaire triennale :
 Programmation budgétaire triennale 2016-2018 par nature de dépense du ministère
 XXX**

Désignation des chapitres de dépenses	LF 2015	Projections initiales 2016	PLF 2016	Projections initiales 2017	Projections révisées 2017	Projections initiales 2018
Dépenses de fonctionnement	25 000 000	37 000 000	35 000 000			
Dépenses de personnel	12 000 000	13 000 000	12 500 000			
Dépenses MDD	13 000 000	14 000 000	13 500 000			
Budget Général (Fonctionnement)	15 000 000	17 000 000	16 000 000			
Les crédits propres prévus des SEGMA relevant du Ministère XXX	9 000 000	2 000 000	1 500 000			
Compte d'Affectation Spécial	1 000 000	18 000 000	17 500 000			
Dépenses d'investissement	2 000 000	5 000 000	2 500 000			
Budget Général (investissement)	2 000 000	4 500 000	2 500 000			
Les crédits propres prévus des SEGMA relevant du Ministère XXX		500 000				
Compte d'Affectation Spécial						
Total	27 000 000	42 000 000	37 500 000			

Source : exemple illustratif construit par l'auteur

Précision : la nouvelle LOF entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016 a transformé en profondeur le principe de spécialité budgétaire. En effet, les crédits ne sont plus répartis par chapitres budgétaires mais par *programmes, projets et actions*.

Il s'agit de passer d'une logique de moyens à une logique de résultats. Les ministères « dépensiers » doivent donc définir des politiques au moyen de projets et fixer des objectifs dans le cadre de « programmes » déclinés en actions et évalués par rapport à des critères de performance.

Un *programme* regroupe les crédits destinés à mettre en œuvre des actions relevant d'un ministère et auxquels sont associés des *objectifs* précis, définis en fonction de finalités d'intérêt général, ainsi que des *résultats* attendus et faisant l'objet d'une *évaluation*.

Extrait des crédits prévisionnels du ministère XXX par programme

Programmes du ministère XXX	Crédits BGE par chapitre de dépenses		
	Chapitre personnel	Chapitre MDD	Chapitre investissement
Programme 1			
Programme 2			
Programme 3			
.....			
Total			

Les actions sont les éléments des programmes. L'action indique la destination de la dépense (ensemble d'utilisateurs, un service, ...).

C. remise en cause du principe de la spécialité

L'application de ce principe reste très souple puisque la spécialité des crédits est limitée au niveau des budgets des ministères. L'existence des budgets destinés pour les dépenses imprévues (les fameuses charges communes qui existent spécifiquement au niveau de la morasse budgétaire du Ministère de l'Economie et des Finances) et les dotations provisionnelles limitent la portée de la spécialité budgétaire.

Aussi, la possibilité donnée aux ordonnateurs de procéder à **des virements de crédits** entre chapitres d'un même programme (*possibilité de virer d'une dépense de fonctionnement vers les dépenses d'investissement et l'inverse n'est pas possible*) et entre programmes d'un même département ministériel présente une atteinte à ce principe de spécialité des crédits.

Précisions sur les virements de crédits au cours d'une même année

<p>Budget général</p> <p>Art 23-décret d'application de la loi 130-13</p>	<p>1-Possibilité donnée aux ordonnateurs de procéder, par décision, à des virements de crédits entre les programmes du même chapitre : entre programmes du chapitre dépenses MDD et entre programmes du chapitre dépenses d'investissement (dans la limite 10% des dotations initiales ouvertes par la loi de finances) ainsi qu'entre programmes du chapitre dépenses du personnel (sans plafond).</p> <p>Ces virements sont opérés sur autorisation du ministre chargé des finances.</p> <p>2- possibilité donnée aux ordonnateurs de procéder, par décision, sur autorisation du ministre des finances, à des virements de crédits entre régions d'un même programme.</p> <p>3- Possibilité donnée aux ordonnateurs de modifier, par décision, les dotations des projets/ actions d'un même programme et d'une même région.</p> <p>4- Possibilité donnée aux ordonnateurs de modifier, par décision, les dotations des lignes d'un même projet ou actions (exception faite de certaines natures de dépenses).</p>
<p>SEGMA et CAS</p> <p>Art 23-décret d'application de la loi 130-13 articles 22 et 27 de la LOF</p>	<p>1. Possibilité de procéder à des virements de crédits entre les programmes du chapitre dépenses d'exploitation et les programmes du chapitre dépenses d'investissement. Plafond autorisé 10% des dotations initiales ouvertes par la loi de finances.</p> <p>2. Interdiction des possibilités de transfert des crédits entre comptes spéciaux du Trésor, entre SEGMA et entre comptes spéciaux et SEGMA.</p> <p>3. Les transferts de crédits en cours d'année au profit du budget général peuvent s'effectuer à partir du budget d'un SEGMA ou d'un compte d'affectation spéciale.</p>

§4. le principe de l'universalité

Le principe d'universalité est une concrétisation de la solidarité financière entre les différents départements ministériels ou institutions ».

Ce principe signifie l'obligation que les ressources et les charges soient comptabilisées sur un compte unique, intitulé budget général, chacune de son côté de façon à ce qu'il n'y ait pas de compensation entre les recettes et les dépenses.

- Cette solidarité fait que l'ensemble des recettes assurent l'exécution de l'ensemble des dépenses.
- Aussi, une recette ne doit pas faire l'objet d'une affectation particulière à une dépense, c'est la règle de non affectation.

Des atteintes liées à l'application du principe

Certaines recettes peuvent être directement affectées à certaines dépenses : c'est le cas des fonds de concours, c'est-à-dire les sommes que certaines personnes physiques ou morales versent volontairement au budget de l'Etat pour la réalisation d'une dépense d'intérêt public.

Par exemple, les sommes versées par une région pour la construction d'une autoroute.

§5. le principe de l'équilibre

Le principe d'équilibre budgétaire renvoie à la nécessité d'équilibrer les comptes de manière à éviter la présence de déficit dans le budget de l'Etat.

Il n'est pas vraiment une règle technique traditionnelle comme le principe d'annualité ou d'universalité. Ce principe d'équilibre est très rarement respecté, comme le montre la situation des finances publiques actuelles au Maroc marquée par un déficit budgétaire permanent (4,1 % du PIB en 2016).

§6. Le principe de sincérité

Le principe de sincérité budgétaire est l'une des règles techniques fondamentales régissant le fonctionnement du budget de l'Etat.

Il se définit comme le **souci éthique** de garantir l'**exactitude** des informations contenues dans la loi de finances et la **fiabilité** de l'équilibre budgétaire annoncé. Il se manifeste lors de l'élaboration des prévisions et au niveau de la gestion budgétaire. La sincérité des prévisions budgétaires signifie l'obligation de présenter de manière sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat en tenant compte des informations disponibles au moment de leur établissement.

La corrélation des dépenses avec les recettes constitue l'un des éléments de culture qu'il faudrait dorénavant imprimer aux comportements des décideurs et des gestionnaires des finances publiques.

Ce principe de sincérité des lois de finances permet également de moderniser la gestion budgétaire en adaptant les lois de finances aux exigences posées par la loi organique des

finances avec sa logique de performance. Pour s'harmoniser avec ce principe, la loi 130-13 a adopté les principes suivants :

- Le caractère limitatif des dépenses de personnel. Ainsi, ces dépenses ne peuvent être engagées et payées que dans la limite des crédits ouverts au titre du chapitre⁴³.
- Les dépenses d'investissement sont destinées principalement à la réalisation des plans de développement stratégiques et des programmes pluriannuels en vue de la préservation, la reconstitution ou l'accroissement du patrimoine national. Elles ne peuvent comprendre des dépenses de personnel ou du matériel afférentes au fonctionnement des services publics⁴⁴.
- Les crédits relatifs aux dépenses d'investissement comprennent les crédits de paiement et les crédits d'engagement qui constituent la limite supérieure des dépenses que les ordonnateurs sont autorisés à engager pour l'exécution des investissements prévus⁴⁵.

Section 4. la structure du budget de l'Etat

Cette structure est imposée par la loi organique 130-13 entrée en vigueur en 2018. Celle-ci prévoit trois supports budgétaires différents : le budget général (articles 13-Art 20 de la LOF), les Services de l'Etat Gérés de Manière Autonome (articles 21-Art 24) et les Comptes Spéciaux du Trésor (art 25 –art 30).

Cette structure concerne deux (2) parties : la première partie concerne les **recettes**, la seconde partie est relative **aux charges**.

§1. les ressources de l'Etat

De manière générale, les ressources sont constituées principalement:

- Des impôts directs (IS, IR, taxe professionnelle,) et impôts indirects (TVA...)
- Des droits de douane ;
- Des droits d'enregistrement et de timbre ;
- De la part de l'Etat dans les bénéfices des établissements publics. **Exemple : sa part dans le capital de la CDG, de la Banque centrale BAM...**
- Des produits des amendes divers (justice, finance, intérieur, commerce, affaires étrangères...);
 - Des recettes d'emprunts ;
 - Des fonds de concours (par exemples les dons résultant de la coopération internationale...);

Selon l'article 11 de la LOF :

« Les ressources de l'Etat comprennent: les impôts et taxes; le produit des amendes; les rémunérations de services rendus et les redevances; les fonds de concours, dons et legs; -les revenus du domaine de l'Etat; le produit de cession des biens meubles et immeubles; le produit des exploitations, les redevances et les parts de bénéfices ainsi que les ressources et les contributions financières provenant des établissements et entreprises publics; les remboursements de prêts et avances et les intérêts y afférents; le produit des emprunts; les produits divers.

⁴³ Article 58 de la loi organique 130-13.

⁴⁴ Article 17 de la loi organique 130-13.

⁴⁵ Article 18 (premier alinéa) de la loi organique 130-13.

La rémunération des services rendus par l'Etat est instituée par décret pris sur proposition du ministre intéressé et du ministre chargé des finances».

Par ailleurs, chaque support budgétaire comporte ses propres recettes. La loi de finances au titre de l'année budgétaire 2018 évalue les recettes du **budget général à 302 919 913 000 dhs**, les recettes des **SEGMA à 2.828.942.000 dhs** et celles enfin des **CST à 83 799 157 000 dhs**.

§2. les charges de l'Etat

L'article 12 de la LOF définit les **charges de l'Etat** comme suit : « Les charges de l'Etat comprennent: les dépenses du budget général; les dépenses des budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome; les dépenses des comptes spéciaux du Trésor.

A. le budget général

Selon les dispositions de l'article 13 de la loi 130-13, « Le budget général comporte deux parties: la première partie concerne les ressources et la seconde est relative aux charges. Les ressources du budget général comprennent les ressources visées *à l'article 11...* Les **charges du budget général** comprennent *les dépenses de fonctionnement, les dépenses d'investissement et les dépenses relatives au service de la dette publique* ».

Titre I : Dépenses de fonctionnement DF

Ces dépenses du titre I comprennent **plusieurs chapitres**:

i) **les dépenses de personnel** (salaires, traitements et indemnités des fonctionnaires titulaires ainsi que la part patronale devant être versée à la Caisse Marocaine des Retraites CMR, à la Caisse Nationale des Organismes de prévoyance sociale CNOPS et à la mutuelle des FAR et par exemple) ;

ii) **les dépenses de matériel et dépenses diverses** nécessaires au fonctionnement du service public (carburants et lubrifiants, le transport et déplacements, l'entretien et réparation, les locations, les fournitures de bureau, les dépenses au titre des redevances d'eau et d'électricité, les frais de téléphone, les subventions de fonctionnement aux établissements publics et aux SEGMA et aux collectivités Territoriales) ;

iii) **les dépenses relatives aux charges communes :**

Les crédits du chapitre de fonctionnement des Charges Communes sont constitués, essentiellement, des dépenses revêtant **un caractère social** et afférentes, notamment, à la couverture des dépenses de la compensation⁴⁶, au versement de la contribution de l'Etat, en tant qu'employeur, aux régimes de retraite et de prévoyance sociale, ainsi qu'à la prise en charge

⁴⁶Il s'agit du soutien des prix de certains produits de base au titre du régime de compensation. En 2014, selon un document interne à la direction du Budget, le montant total des crédits ouverts au titre du chapitre charges communes de fonctionnement a atteint 63 milliards de dirhams, avec un taux de réalisation dudit budget se situant autour de 96,47% à la fin de l'exercice budgétaire.

des allocations, rentes et pensions diverses. Ces dépenses sont exclusivement sous la responsabilité du Ministère de l'Economie et des Finances (Direction du Budget).

iv) **les dépenses imprévues et dotations provisionnelles** : il s'agit de dotations budgétaires ouvertes pour faire face à des imprévus : inondations, intempéries, tremblements de terre... Ces dépenses sont placées et gérées sous la responsabilité du Secrétariat Général du Gouvernement.

v) **les dépenses relatives aux remboursements, dégrèvements et restitutions, fiscaux;**

D'autres dépenses de fonctionnement sont prévues par l'article 14 de la LOF, notamment les dépenses relatives à l'exécution des arrêts et décisions judiciaires prononcés à l'encontre de l'Etat et les dépenses de la dette viagère.

Précision : Ces dépenses sont annuelles et sont présentées par chapitre.

Titre II : Dépenses d'investissement (DI)

Les dépenses d'investissement comprennent deux chapitres : **le chapitre des dépenses d'investissement** et celui **des charges communes d'investissement**.

Les dépenses d'investissement résultent, en gros, de l'exécution des plans de développement stratégiques dans les domaines économique et social et comportent aussi des programmes pluriannuels en vue de la préservation, la reconstitution ou l'accroissement du patrimoine national. Elles portent en général sur des projets d'envergure qui bénéficient de soutien extérieur.

Exemple : les travaux publics les plus importants (infrastructures) peuvent donner lieu à un marché dont le règlement s'étalera sur plusieurs budgets au fur et à mesure de son exécution.

D'autres dépenses peuvent s'ajouter aux DI. Il s'agit *par exemple* des dépenses destinées à la préservation, la reconstitution ou l'accroissement du patrimoine national (restructuration et aménagements des monuments historiques et culturels);

Précision

Dans le budget d'investissement, il faut distinguer entre deux composantes:

- i) **Les crédits de paiement** : sont ceux qui sont prévus et autorisés par la loi de finances. Donc leur paiement se fait strictement dans le cadre de l'année budgétaire
- ii) **Les crédits d'engagement** : sont pluriannuels. C'est un aménagement du principe de l'annualité budgétaire.

En plus des budgets d'investissement consacrés pour les ministères, on trouve aussi **le chapitre des charges communes d'investissement**⁴⁷. Les crédits du chapitre d'investissement des Charges Communes sont destinés, essentiellement, à la couverture des dépenses afférentes au financement de certains projets structurants, à l'appui à la mise en œuvre de plusieurs stratégies sectorielles et à la restructuration d'entreprises et établissements publics et à l'apurement de

⁴⁷Le montant des crédits ouverts au titre du chapitre charges communes d'investissement précité pour l'année 2014, s'élève à 17.349,000 MDH, avec un taux de réalisation de 95%.

leurs dettes et aux divers transferts. Parmi ces transferts, on trouve notamment les transferts d'équipements aux établissements publics et aux SEGMA. A ce niveau, on peut citer notamment les transferts d'équipements effectués en faveur des offices régionaux de mise en valeur agricole (ORMVA), de l'ONCF. D'autres composantes peuvent entrer aussi dans l'univers de ces dépenses : la couverture des risques de change et les arriérés de terrains des administrations.

Ces dépenses sont sous la responsabilité du Ministère de l'Economie et des Finances.

Titre III : Dépenses relatives à la dette publique

Ces dépenses comprennent deux chapitres :

i) un chapitre pour les intérêts et commissions de la dette publique dans lequel sont inscrits les remboursements au titre des intérêts de la dette amortissable et de la dette flottante. Ce sont tous les crédits ouverts au nom du ministère des finances en monnaie nationale ou en monnaie étrangère.

Précision 1:

La dette amortissable : englobe les amortissements et les intérêts relatifs aux emprunts contractés à long terme par le Maroc. C'est une dette remboursable à terme fixe ou par annuités. Elle concerne les emprunts à moyen terme et à long terme. *Exemple*: emprunts sur 10 ans contractés auprès de la Banque Africaine de Développement (BAD).

La dette flottante : se manifeste par l'émission des bons de trésor (BT). Selon l'article premier de la circulaire n°3/G/95 de Bank Al-Maghrib, datée du 30 janvier 1996, les personnes morales mais aussi physiques, résidentes ou non, sont autorisées à soumissionner aux adjudications. Or, en réalité, les bons de trésor sont généralement souscrits par les banques commerciales en raison du prix élevé de ces valeurs mobilières (**montant unitaire nominal de un million de DH**). En pratique, cette dette se caractérise par la courte période des titres qui la composent (moins de 2 ans : 13, 26 et 52 semaines⁴⁸) ainsi que par le caractère continu des opérations d'émission et de remboursement⁴⁹.

Le volume de cette dette varie constamment et de manière imprévisible (d'où son caractère flottant) en fonction de la différence entre les souscriptions (achat de titres) et les remboursements (vente de titres).

Exemple: l'Etat peut procéder à l'émission de BT quand il a besoin de liquidités pour payer ses fonctionnaires.

⁴⁸ Il est possible aussi de souscrire aux BT à moyen terme (2 et 5 ans) et à long terme (10 et 15 ans). C'est par ailleurs le Ministère des Finances (Direction du Trésor et des Finances Extérieures) qui porte à la connaissance des investisseurs le calendrier des émissions. Pour les bons à court terme, les adjudications ont lieu toutes les semaines alors que pour les BT à moyen et long termes, elles s'effectuent tous les mois.

⁴⁹ Le recours à ce genre d'endettement à court terme par le gouvernement est la conséquence de l'interdiction de la banque Centrale (BAM) de donner au gouvernement des facilités de caisses au-delà de 5% des recettes fiscales. La souscription aux Bons de Trésor rapporte aux banques commerciales des bénéfices annuels estimés à plus de 2 milliards de dirhams.

Précision 2: l'Etat n'émet de BT actuellement que mollement car l'activité bancaire exercée par la TGR lui procure la quasi-totalité des financements qui lui sont nécessaires. L'objectif recherché est l'optimisation de la dette intérieure grâce à l'obligation des Collectivités Territoriales et des Etablissements Publics à Caractère Administratif (EPCA) de déposer leurs fonds à la TGR.

ii) un chapitre pour les dépenses relatives aux amortissements de la dette publique à moyen et long terme dans lequel sont inscrits les crédits nécessaires au remboursement en capital de la dette publique d'une maturité supérieure à 5 ans.

Par ailleurs, il est à signaler que les crédits ouverts pour les dépenses relatives au service de la dette publique sont évaluées à 61 843 988 000 dhs au titre de l'année budgétaire 2018, dont 27 112 488 000 dhs d'intérêts et commissions, ce qui représente environ 44% des dépenses de la dette publique.

Précision 3 : l'ordonnateur du compte dette est le Ministre de l'Economie et des Finances. Le sous ordonnateur est le Directeur du Trésor et des Finances Extérieures.

B. les Services de l'Etat gérés de manière autonome (SEGMA)

Ces services sont créés par la loi de finances qui prévoit les recettes et fixe le montant maximum des dépenses qui peuvent être imputées sur les budgets desdits services. Ce sont des services de l'Etat, non dotés de la personnalité morale, ayant pour objet d'assurer certaines de leurs dépenses par des ressources propres.

La restructuration des services publics en SEGMA a pour **objectif** d'améliorer la qualité des services publics rendus par l'Etat en instituant un système de tarification permettant le *recouvrement d'une partie du coût de revient* de ces prestations.

L'activité de ces services est essentiellement la production des biens et ou des services donnant lieu à rémunération. Ils sont répartis par département ministériel et par service. Il s'agit entres autres des cas suivants :

Département/ Service	SEGMA
Chef de gouvernement	Royal Golf Dar Es-Salaam
Ministère de l'intérieur	12 centres régionaux d'investissement
Ministère de la Culture et de la Communication	Institut supérieur de l'information et de la communication Institut Supérieur des Métiers de L'Audio-visuel et du Cinéma
Secrétariat d'Etat chargée de l'enseignement supérieur	19 Cités universitaires
Ministère de l'Education Nationale, de la Formation Professionnelle, de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique	Division de la Coopération Division des stratégies de formation

Ministère de la santé	-47 Centres hospitaliers provinciaux, préfectoraux et régionaux -Centres nationaux de transfusion sanguine (Rabat et casa)
Ministère du Tourisme, du Transport Aérien, de l'Artisanat et de l'Economie Sociale	Instituts et centres de tourisme
Ministère de la Jeunesse et des Sports	Complexes sportifs
Ministère des Habous et des affaires Islamiques	Division du pèlerinage
Administration de la Défense Nationale	6 Hôpitaux militaires

Par ailleurs, il faut noter que la création d'un service de l'Etat géré de manière autonome est conditionnée par la justification de l'existence de ressources propres provenant de la rémunération de biens ou de services rendus.

Néanmoins, comme nous pouvons lire au niveau de l'article 21 de la LOF, ces services devraient collecter des ressources propres à raison de **30% du total des ressources autorisées par la loi de finance de l'année**, et ce à partir du 3^{ème} exercice suivant celui de leur création. A défaut d'atteindre ce seuil ces services seront supprimés par la loi de finances suivante.

« Les ressources propres doivent représenter, à compter de la 3^{ème} année budgétaire suivant la création desdits services, au moins trente pour cent (30%) de l'ensemble de leurs ressources autorisées au titre de la loi de finances de ladite année, et ce pour les services de l'Etat gérés de manière autonome créés à partir du 1er janvier 2016. Les services de l'Etat gérés de manière autonome qui ne répondent pas à cette condition sont supprimés par la loi de finances suivante » Art 21 de la LOF.

Le budget de chaque SEGMA comporte deux parties : la partie 1. *Recettes et dépenses d'exploitation* et la partie 2. *Dépenses d'investissement et ressources affectées à ces dépenses* (art 23 de la LOF). **En ce qui concerne les dépenses des SEGMA, elles sont classées dans deux chapitres :** i) un chapitre portant sur les dépenses d'exploitation et un chapitre pour les dépenses d'investissement. Leurs dépenses de personnel restent rattachées au budget du ministère de tutelle, par contre les dépenses de matériel et d'investissement sont inscrites au SEGMA.

Précisions :

- Les SEGMA ne disposent pas de la personnalité morale, mais jouissent d'une autonomie de gestion leur permettant de couvrir leurs charges au moyen de leurs propres recettes. Il s'agit parfois de services en voie de transformation en établissements publics, malgré le fait que la LOF de l'annonce pas expressément.
- Les crédits des SEGMA représentent moins de 1% des crédits totaux (0,7 % au titre de l'année budgétaire 2018).
- Pour les SEGMA, les ministres restent des ordonnateurs des recettes et des dépenses ;
- Les responsables de SEGMA sont désignés sous-ordonnateurs (par une délégation de pouvoir attribuée par l'ordonnateur);

- La gestion comptable des SEGMA est assurée par les Trésoriers Ministériels, et les Trésoriers préfectoraux et ou provinciaux.
- Une subvention d'équilibre est mise à la disposition des SEGMA en cas d'insuffisance des recettes d'exploitation. Toutefois, en cas d'excédent éventuel des recettes d'exploitation sur les dépenses, cet excédent peut être affecté au financement des dépenses d'investissement.
- L'excédent des recettes réalisées sur les paiements effectués doit être reporté d'année en année.

C. les comptes spéciaux de trésor

D'après la LOF, les comptes Spéciaux du Trésor visent, conformément aux dispositions de l'article 25 de la LOF :

- « soit de décrire des opérations qui, en raison de leur spécialisation ou d'un lien de cause à effet réciproque entre la recette et la dépense, ne peuvent être commodément incluses dans le cadre du budget général ;
- soit de décrire des opérations en conservant leur spécificité et en assurant leur continuité d'une année budgétaire sur l'autre;
- soit de garder trace, sans distinction d'année budgétaire, d'opérations qui se poursuivent pendant plus d'une année» (article 25 de la LOF).

Durant les quinze dernières années, nous avons assisté à une forte réduction des CST. Cette forte baisse est imputable essentiellement à la mise en place d'une logique de rationalisation et d'efficience en matière de gestion desdits comptes. En l'occurrence, le nombre des CST est passé de **156 en 2001 à 76 en 2015**⁵⁰.

Les crédits des CST, regroupés autour de plusieurs types de comptes, **sont des dotations budgétaires ouvertes en dépenses et en recettes**. De manière générale, les dépenses ne peuvent être effectuées que dans la limite des recettes : les **soldes** des comptes d'affectation spéciale et les comptes des dépenses sur dotation sont **nuls**.

Aussi, selon l'article 27-LOF 2015, les comptes spéciaux du Trésor sont de l'ordre de cinq (05) types :

C.1. les comptes d'affectation spéciale

Les comptes d'affectation spéciale (CAS) sont alimentés :

- soit par des recettes fiscales, des taxes spéciales ou des redevances affectées à ces comptes par dérogation au principe de non affectation de ressources aux dépenses.
- Soit par d'autres recettes tels que les dons et les contributions de Fonds Hassan II pour le développement économie et social.

⁵⁰Ministère de l'Economie et des Finances, (2016). Rapport sur les Comptes Spéciaux de Trésor. Rabat Maroc, Page 2.

Exemples de CAS : étant donné leur nombre important, nous nous limitons simplement à l'étude de quatre (4) comptes en raison de la masse des recettes et des dépenses qu'ils gèrent.

Un premier exemple dans le domaine de développement local (part des collectivités locales dans le produit de TVA), un second exemple dans le cadre de la promotion de la régionalisation avancée (le fonds spécial relatif au produit des parts d'impôts affectées aux régions), un troisième exemple dans le domaine du développement des infrastructures (fonds spécial routier) et un dernier dans le domaine de agricole (fonds de développement agricole).

i). CAF dénommé « part des collectivités locales dans le produit de TVA »⁵¹

L'article 125-I du Code Général des Impôts version 2018, relatif à la TVA stipule que «Le produit de la taxe est pris en recette, au budget général de l'Etat et, dans une proportion ne pouvant être inférieure à 30 % et qui sera fixée par les lois de finances, aux budgets des collectivités locales après déduction, sur le produit de la taxe perçue à l'intérieur, des remboursements et des restitutions prévus par le présent code»⁵². Ce compte, dont l'ordonnateur est le ministre de l'intérieur, avait été créé par la loi de finances pour l'année 1986. Il retrace :

- * **En ressources :** Les 30% du produit de la TVA affectée aux collectivités Territoriales couplé du produit des remboursements de l'avance au profit des fonctionnaires et des agents des collectivités locales pour l'accès au logement social.
- * **Les dépenses** incombant aux collectivités Territoriales telles que le financement des projets d'investissement et la couverture des dépenses de fonctionnaires des collectivités Territoriales.

Exemple :

Les ressources de ce compte ont été estimées à 28 321 904 000 dhs au titre de l'année budgétaire 2018.

ii). CAS intitulé « fonds spécial relatif au produit des parts d'impôts affectées aux régions »⁵³

Ce fonds comptabilise les parts des régions dans le produit de l'Impôt sur les Sociétés (IS) et de l'Impôt sur le Revenu (IR).

⁵¹ Ce compte avait été créé par la loi de finances au titre de l'année budgétaire 1986 ; son ordonnateur est le Ministre de l'Intérieur
⁵² Code général des impôts institué par l'article 5 de la loi de finances n° 43-06 pour l'année budgétaire 2007, promulguée par le Dahir n° 1-06-232 du 10 Hija 1427 (31 décembre 2006), tel que modifié et complété- version 2018.
⁵³ Ce fonds a été créé par la loi de finances au titre de l'année budgétaire 1999/2000 et a pour ordonnateur le Ministre de l'Intérieur.

Dans le crédit de ce compte, on enregistre une part du produit de l'IR (5%) et de l'IS (5%), ainsi que les versements octroyés par l'Etat aux régions pour compenser des éventuels retards du recouvrement de taxes recouvrées par les régions.

Les ressources de ce fonds sont destinées au financement de **dépenses de fonctionnement** ainsi que le **financement des programmes de développement d'intérêt régional** qui entrent dans les nouvelles attributions des régions (article 82 de la loi organique 111/14 relative aux régions) à savoir : le développement économique (encourager l'entreprenariat et promouvoir l'investissement régional et l'économie sociale et solidaire, aménagement des routes touristiques dans le milieu rural...), la formation professionnelle et continue (formation des élus et fonctionnaires des collectivités territoriales) et l'emploi (développement des compétences des jeunes diplômés pour une bonne insertion au marché du travail), le développement rural (promotion des activités non agricoles dans le milieu rural), le transport entre collectivités territoriales, la culture (organisation des manifestations culturelles, protection des sites culturels...)

Exemple :

Les ressources de ce compte ont été estimées à 6 972 028 000 dhs au titre de l'année budgétaire 2018.

En 2015, le plafond des crédits prévus par la loi de finances afférent au **fonds spécial relatif au produit des parts d'impôts affectées aux régions** s'élève à 801,21 MDH

iii). Fond spécial routier (FSR)⁵⁴

La création de ce fonds en 1989, visait la comptabilisation des opérations relatives à la construction et l'entretien du **réseau routier classé**⁵⁵ et le désenclavement du monde rurale.

Le FSR est doté **des ressources provenant** du produit de "la taxe à l'essieu", du produit de la taxe additionnelle d'immatriculation sur les véhicules automobiles et d'un prélèvement sur les quotités de taxes intérieures de consommation applicables à certains produits pétroliers (supercarburants : 50dhs / hectolitre, essence : 50dhs / hectolitre et gasoil : 32dhs / hectolitre).

Les ressources collectées par ce Fonds sont destinées à financer plusieurs projets comme la construction et l'entretien du réseau routier classé de l'Etat, des pistes rurales qui font partie des programmes nationaux de routes rurales (PNRR) ou le financement des conventions avec les collectivités territoriales, ainsi que le remboursement des charges relatives aux services de la dette de l'établissement public « Caisse de financement routier (CFR) »⁵⁶.

⁵⁴ Ce fonds a été créé par la loi de finances au titre de l'année budgétaire 1989 et a pour ordonnateur le Ministre de l'Intérieur

⁵⁵ La construction et l'entretien des routes non classées entre dans les compétences propres des régions et ce d'après l'article 82 de la loi organique n° 111/14 relative aux régions- BO N° 6380.

⁵⁶ La Caisse de Financement Routier se charge, entre autres, du remboursement des annuités relatives au financement du Programme National des Routes Rurales.

Exemple :

Les ressources de ce fonds au titre de l'année budgétaire 2018 sont évaluées à 2700000000 dhs.
En 2014, les ressources affectées à ce fonds en vue de contribuer au développement et à la maintenance des infrastructures routières sont évaluées à 6.014 MDH. Les dépenses effectuées, la même année, dans le cadre du fonds se chiffrant à 3.087 MDH⁵⁷.

iv). Fonds de développement agricole (FDA)

Ce fonds a été créé par la loi de finances pour l'année budgétaire 1986 dans l'objectif d'intensifier la production agricole et renforcer sa compétitivité.

Ses ressources sont constituées de subventions budgétaires, des versements effectués par le Fonds National Forestier pour l'octroi de subventions au titre des opérations de reboisement et droits d'importation perçus sur le lait, les viandes, les céréales autre que le blé tendre et leurs dérivés.

Quant aux dépenses du Fonds, elles sont constituées des versements au Crédit Agricole du Maroc au titre de l'octroi de subventions prévues par le code des investissements agricoles et des primes à l'investissement, des subventions pour le financement du Programme National d'Irrigation ; des versements pour la contribution au système d'assurance de la production céréalière contre les effets de sécheresse ainsi que les dépenses relatives aux opérations d'aménagement foncier des terres agricoles et la distribution de plants fruitiers.

Exemple :

Les ressources de ce fonds au titre de l'année budgétaire 2018 sont évaluées à 3000000000 dhs.

Les ressources du FDA s'élèvent à 3.723 MDH au titre de l'année 2014, avec 66% des dotations budgétaires, 15% de ressources propres et 10 % des contributions du Fonds Hassan II⁵⁸.

Les dépenses effectuées dans le cadre dudit fonds au titre de la même année 2014 ont permis la réalisation des principales actions suivantes :

- L'aménagement hydro-agricole et l'amélioration foncière (44%)
- L'équipement des exploitations agricoles (17%) ;
- L'intensification de la production animale et l'arboriculture fruitière (15%).

C.2. les comptes de dépenses sur dotation

Les comptes de dépenses sur dotation (CDD) décrivent les opérations relatives à une catégorie spéciale de dépenses dont le financement est assuré par des dotations budgétaires. Les dotations de ces comptes sont fixées par la loi de finances. Parmi ces comptes, on peut citer notamment l'acquisition et réparation des matériels des Forces Armées Royales (10 800 000 000 dhs au titre

⁵⁷ Ministère de l'Economie et des Finances, (2016), op cit, page 53.

⁵⁸ Ministère de l'Economie et des Finances, (2016), op cit, page 74.

de l'année budgétaire 2018), le *Fonds de relations publiques* (50 000 000 dhs de ressources au titre de la LF-2018) et les *dépenses particulières au développement des provinces sahariennes* (montant non disponible).

Exemple :

Les ressources des CDD au titre de la période 2012- 2014 représentent 16,78 % des ressources globales des CST. Les charges CDD sont estimés à environ 18,25% des dépenses globales des CST sur la même période⁵⁹.

C.3. les comptes d'adhésion aux organismes internationaux

Ces comptes décrivent les versements et remboursements au titre de l'adhésion du Royaume du Maroc aux organismes internationaux (institutions de Bretton woods :BM et FMI, organismes arabes et islamiques, OMC, Système des Nations Unies). Au débit de ces comptes, on trouve le montant des souscriptions et au crédit les dotations budgétaire destinées à l'apurement des souscriptions.

Exemple :

Le montant total des participations du Maroc versées aux organismes internationaux a atteint 349,45 MDH en 2014. Quant aux crédits prévus par la loi de finances pour l'année 2015 et le projet de loi de finances pour l'année 2016, ils s'élèvent, respectivement, à 546,69 MDH et 1.097,15 MDH⁶⁰.

C.4. les comptes de financement

Ces comptes décrivent les versements sous forme de *prêts de durée supérieure à 2 ans*, ou *d'avances remboursables de durée inférieure ou égale à 2 ans*. Les principaux bénéficiaires de ces prêts et avances sont : l'ONEE (branche eau), les régies de distribution d'eau et d'électricité, la SMAEX, la société de financement « Jaida » et les établissements bancaires.

Ces comptes décrivent les versements faits par l'Etat sur les ressources du Trésor et accordés pour des raisons d'intérêt public à des organismes relevant de l'Etat.

Exemple :

L'encours total des comptes de prêts et d'avances est estimé à 470,79 MDH en 2014⁶¹.

C.5. les comptes d'opérations monétaires

Ces comptes décrivent les mouvements de fonds d'origine monétaire qui sont de différentes natures : on distingue notamment le compte retraçant les pertes et gains de change (différences de change) subis sur des paiements à l'étranger résultant des opérations d'achats et ventes de devises ...

⁵⁹ Ministère de l'Economie et des Finances, (2016), op cit, page 3.

⁶⁰ Idem, page 2.

⁶¹ Idem, page 2.

Exemple :
Ces comptes ont enregistré en 2014, à travers le compte intitulé « Différence de change sur ventes et achats de devises » en ressources (gains) 1.016,378 MDH et en charge (pertes) 1.102,929 MDH⁶².

- Précisions :**
- Chaque catégorie de CST peut comporter plusieurs comptes ;
 - Les CST sont des comptes dont le programme d'emploi ne fait pas toujours l'objet d'une transparence ;
 - Les crédits des CST représentent environ 20 % des crédits totaux (année budgétaire 2018) ;
 - L'enveloppe totale des dépenses réalisées dans le cadre des comptes spéciaux du Trésor s'élève, en 2014, à 71.646,3 MDH. La part des comptes d'affectation spéciale représente environ 75% (53.111 MDH) des dépenses totales des CST.

De manière générale, il est à noter que les crédits de **chaque ministère** (budget général) sont retracés dans le corps de la loi de finances dans des états annexes : le tableau B pour les crédits ouverts au titre des dépenses de fonctionnement, le tableau C pour les crédits ouverts au titre des dépenses d'investissement et le tableau D pour les crédits ouverts au titre des dépenses du service de la dette. Or, il s'agit d'états trop agrégés qui ne donne pas une vision détaillée de chaque budget. Il est vrai que les détails de chaque budget se trouvent dans les moras budgétaires de chaque ministère, ou communes à tous les ministères.

Budget général	dépenses de fonctionnement	dépenses d'investissement	dépenses relatives au service de la dette publique	Total
	195 914 001 000dhs	68229 908 000 dhs	61843 988 000dhs	325 987 897 000 dhs
	55% (ou 108 827 325 000 dhs) dépenses de personnel	-	44% des intérêts et commissions (ou 27 112 488 000 dhs) Et 65 % au titre des Amortissements de la Dette Publique (34 731 500 000 dhs)	
SEGMA	dépenses d'exploitation	dépenses d'investissement au titre des crédits de paiement	-	
	2 031 842 000 dhs	797 100 000 dhs	-	
CST	Crédits ouverts pour les dépenses des CST 78 561 045 000 dhs (dont crédits des comptes de dépenses sur dotations (10 800 500 000 dhs))			2 828 942 000 dhs 78 561 045 000 dhs
Total				407 377 884 000 dhs

Source : calculs de l'auteur- loi de finances 2018

⁶² Idem, page 2.

⁶³ Loi de finances n° 68-17 pour l'année budgétaire 2018.

Aussi, il faut noter que la présentation détaillée des crédits de chaque ministère est effectuée dans trois morasses budgétaires : une morasse propre à chaque ministère pour les crédits de fonctionnement y compris les crédits de personnel ; une deuxième morasse commune à tous les ministères pour les dépenses d'investissements et une troisième morasse pour les emplois de chaque ministère et propre à chacun d'entre eux. Cette diversité de morasses porte atteinte à une vision d'ensemble de l'action de chaque ministère.

Quant aux ressources, elles sont également présentées de manière agrégée. Egalement, malgré le fait qu'il est difficile dévaluer le réalisme des prévisions de recettes en l'absence de comptabilité générale, force est de constater l'absence du chainage entre les réalisations de recettes, les prévisions actualisées de l'année en cours et les prévisions de recettes inscrites au prochain budget.

Section 5. aperçu sur les phases de préparation du projet de budget

Dans cette section, nous visons essentiellement à montrer comment se prépare le projet du budget dans ses différentes phases : préparation, examen et vote. Ainsi, il faut savoir que la préparation du budget est une phase essentielle de la vie financière de l'Etat car généralement les modifications qui se font au projet de LF sont mineures lors de la discussion et le vote.

Aussi, la préparation est sous la responsabilité des autorités gouvernementales. Le ministère des finances (Direction du budget) prépare les projets de loi de finances en prenant en considération les orientations du conseil des ministres présidé par le Roi (voir art 46 de la LOF). Ceci ne doit pas faire illusion car en réalité tous les membres de l'exécutif sont associés à la préparation du projet de LF. En outre la préparation du projet de budget aboutit en réalité à l'implication de trois directions du Ministère chargé des Finances : la Direction des Etudes et des Prévisions Financières (DEPF), la Direction du Trésor et des Finances Extérieures (DTFE) et la Direction du Budget.

§1. l'importance de l'évaluation des recettes et des dépenses

Pour élaborer le projet de budget, le pouvoir exécutif doit tout d'abord évaluer le montant global des recettes et celui des dépenses.

A. l'évaluation des recettes

Généralement, on utilise « l'évaluation directe » qui se base sur des modèles informatiques détaillés. Cette évaluation prend en considération plusieurs variables : les derniers chiffres connus des rendements fiscaux, l'accroissement probable du produit national en cours d'année.... Elle tient compte des aléas économiques qui peuvent se manifester en cours de l'exécution de la LF. Pour le cas notamment des recettes fiscales, les méthodes de prévision sont propres à chaque impôt.

Dans un effort de transparence concernant les prévisions de recettes, les recettes fiscales devraient être lisibles et claires : les principaux impôts sont présentés en montant brut et en montant net des remboursements et dégrèvements, afin d'améliorer la cohérence des

évaluations proposées et des explications apportées. En effet, c'est en général le montant net de l'impôt qui fait sens au plan économique.

Dans le cadre de l'élaboration du projet de loi de finances, les prévisions de recettes donnent lieu à des analyses ligne par ligne. Elles ne procèdent aucunement d'une projection globale du niveau des recettes, qui résulterait par exemple du choix ex ante d'une élasticité à la croissance.

S'agissant plus particulièrement des recettes fiscales nettes, la prévision consiste à définir le comportement de l'assiette de l'impôt au regard des indicateurs macroéconomiques pertinents, à calculer les droits qui en découlent (barèmes, taux) en tenant compte de la législation fiscale en vigueur, et enfin à reproduire la mécanique de recouvrement (taux de recouvrement courant, éventuels effets de bord entre exercices...).

Pour les recettes non fiscales, de nature beaucoup plus variable, des données spécifiques sont nécessaires : hypothèses conjoncturelles dans certains cas (produits de participation, résultat des opérations gérées pour le compte de l'État), échéanciers conventionnels de versements et évolution du cadre juridique.

Pour chacune des recettes fiscales et non fiscales, le document comprend trois parties : le retour sur l'exécution de l'année N-1, la révision de l'évaluation pour l'année N (cette révision est fondée sur les éléments d'information actuellement disponibles et qui ne l'étaient pas au moment de la préparation de la loi de finances pour N comme par exemple : le montant, désormais connu, des recettes effectivement perçues en N-1, l'analyse des recouvrements constatés en gestion de l'année N au moment de l'élaboration du présent projet de loi de finances et d'une partie des déclarations d'impôt sur le revenu de l'année ainsi que les données macro-économiques les plus récentes pour l'année N-1) et les prévisions associées au projet de loi de finances pour N+1.

B. la détermination des dépenses

Généralement, les dépenses représentent une masse de crédits qui doivent être obligatoirement réinscrites d'une année sur l'autre. Toutefois il est de même nécessaire de réactualiser le montant de certaines dépenses soit à la hausse (traitements des fonctionnaires par exemple), soit à la baisse (non reconduction d'une dépense).

En conséquence, les crédits d'une année n votés par le parlement correspondraient aux crédits votés de l'année n-1 auxquels on doit ajouter les mesures acquises (augmentation ou diminution des dépenses).

De manière générale, des logiciels comportant un module de calcul de projections budgétaires sont utilisés afin de prédire l'évolution des dépenses par nature et dans le futur telle que la projection en matière de dépenses de consommation énergétique ciblée sur le «Gaz» aux fins de la charge de compensation. Les résultats de cette projection peuvent être facilement exportés en Excel afin de les récupérer et de le retravailler selon le besoin.

Par exemple, on peut prévoir les frais de téléphone à consommer en se basant sur son évolution dans le passé. Toutefois, il faut se garder toujours d'une interprétation hâtive, car les fluctuations observées grâce à l'utilisation du logiciel peuvent provenir de divers paramètres, tels que : un décalage dans la période de réception des factures, ou de la période couverte par cette facturation, la création ou la disparition de service, la hausse ou la baisse des tarifs, due à l'évolution du marché ou à un changement de fournisseur etc.

Pour l'évolution des dépenses de personnel, elle est fortement dépendante des évolutions de carrière et des départs/entrées des fonctionnaires. La meilleure méthode d'approche est de réaliser une simulation de projection par le logiciel de calcul de salaire si celui-ci le permet, et ensuite de calculer le taux d'évolution qui en ressort afin de le reporter dans un tableau prospectif.

Quoi qu'il en soit, dans la pratique le processus du projet de budget se déroule en **Trois grandes phases prévues par le décret d'application de la LOF** : la phase du cadrage macroéconomique, financier et budgétaire, la phase des négociations entre la direction du budget et les départements ministériels ou institutions et la phase de l'adoption du projet de budget.

§2. les phases de préparation d'un budget

Phase 1 : cadrage macroéconomique, financier et budgétaire

Tout d'abord, le **cadrage macroéconomique** du projet de budget relève notamment de la DEPF. La mission principale de la DEPF est d'établir des prévisions de taux de croissance du PIB (les prévisions de croissance économique restent tributaires des conditions climatiques en raison de l'importance de la récolte agricole dans le PIB), du taux d'inflation, du solde de la balance des paiements et du prix du baril du pétrole.

C'est une tâche difficile car peut générer deux risques majeurs :

- Soit une présentation optimiste afin de limiter le déficit budgétaire prévisionnel ;
- Soit tenter d'obtenir un effort fiscal par une évaluation pessimiste

Cette question suscite un grand débat au sein de l'opinion publique au Maroc.

Pour le **cadrage financier**, la DTFE a pour mission la gestion de la dette publique. Elle se charge de déterminer la capacité de financement du budget le déficit soutenable. Cela se fait en référence aux critères fixés par le traité de Maastricht⁶⁴ (déficit budgétaire à 3% du PIB et un ratio de la dette de 60 % du PIB). Parmi les missions de la DTFE, c'est l'évaluation des ressources d'emprunt nécessaires au financement du déficit budgétaire.

Enfin, le **cadrage budgétaire** est assuré par la Direction du Budget et est **délimité** par les hautes instructions royales prescrites à l'occasion des discours ou de messages à l'adresse du

⁶⁴En 1992, les pays de l'UE se sont mis d'accord, en vertu du traité de Maastricht, sur des critères de convergence à savoir un déficit budgétaire à 3% du PIB et un ratio de la dette (encours de la dette / PIB) de 60 % du PIB.

Le cadrage budgétaire se passe en deux (2) événements majeurs :

1. L'envoi de la circulaire du chef de gouvernement ainsi que les orientations des plans de développement nationaux.

2. L'envoi de la circulaire du chef de gouvernement, peuple, les déclarations de politique générale du chef de gouvernement ainsi que les orientations des plans de développement nationaux.

1. L'envoi de la circulaire du chef de gouvernement, en fin du mois de mars, par le chef de gouvernement à chaque département ministériel ou institution, et consiste à :
2. La fixation des plafonds ministériels

Cette circulaire est envoyée, en fin du mois de mars, par le chef de gouvernement à chaque département ministériel ou institution, et consiste à :

- Expliquer les orientations globales retenues par le gouvernement : en l'occurrence un taux de croissance à 5%, maîtrise de l'inflation à 2%, déficit budgétaire à 3% du PIB...
- Enoncer les directives générales que les ministres doivent prendre en compte pour l'élaboration de leurs programmation budgétaire triennale : priorités sociales, recherche de l'économie, maîtrise de la masse salariale, efficacité en matière de gestion des ressources financières, rationalisation des dépenses et amélioration de l'activité de recouvrement des recettes...

- Inviter chaque ministre à inscrire, au plus tard le 15 avril, sa programmation budgétaire triennale portant sur tous les supports budgétaires (budget général, SEGMA et CST) au niveau du système de programmation budgétaire « e-budget 2 ». Cette programmation devrait être appuyée des indicateurs de performance.
- Inciter chaque département ministériel, sur la base des directives du chef de gouvernement, à effectuer des propositions annuelles de crédits par chapitres, programme, projet/action, en prenant en compte l'évolution des dépenses relatives aux projets et aux opérations liées aux projets en cours d'exécution et des projets nouveaux.

La circulaire présente en annexe un modèle de projet de performance qu'il faut utiliser par chaque département lors de la programmation triennale.

2. La fixation des plafonds ministériels

Elle consiste à déterminer les montants globaux des dépenses par chapitres (personnel, Matériel et dépenses diverses, investissement et service de la dette), programme, projet ou action.

Phase 2 : négociations entre la direction du budget et les départements ministériels ou institutions

C'est une phase de négociation purement technique entre les représentants des ministères et les représentants de la direction du budget dans le cadre des commissions de programmation et de performance. Ces négociations portent essentiellement sur l'évaluation des objectifs et des indicateurs de performance contenus dans les programmes présentés par les départements ministériels ou institutions. Les discussions aboutissent à l'établissement des morasses budgétaires de chaque ministère. En cas de désaccord entre la direction du budget et les ministères, l'arbitrage du chef de gouvernement peut être sollicité.

Les morasses budgétaires (MB) sont des documents annexes au projet de la loi de finances. Ces documents sont adressés au parlement pour examen. Les MB retracent le détail des dépenses des supports budgétaires : budget général, SEGMA et CST. Ainsi, il y a lieu de distinguer :

i. **Les MB relatives au budget de fonctionnement**

- Nombre de postes budgétaires répartis par corps et par échelle ventilés selon les départements ministériels ou institutions, présenté dans le tableau des effectifs.
- Les dépenses de personnel ventilées par salaires, indemnités permanentes et occasionnels selon les bénéficiaires : fonctionnaires titulaires, agents temporaires, permanents, occasionnels et journaliers.
- Les dépenses de matériel et dépenses diverses ventilées par nature. Certaines dépenses concernent tous les ministères (location de sièges, impôts et taxes, redevances d'eau et d'électricité, carburant,...) et d'autres sont spécifiques à certains départements telles que les dépenses de médicaments pour le ministère de la santé.

i. **Les MB relatives au budget d'investissement :**

- Répartition des crédits d'engagement et des crédits de paiement par ministère et au niveau de chaque ministère par programme et projet envisagé.

Extrait de morasse budgétaire

Numéros des chapitres	Départements ministériels ou institutions	Crédits
	SA MAJESTE LE ROI	
1.2.1.1.0.01.000	- Listes civiles	26 292,00
1.2.1.2.0.01.000	- Dotations de souveraineté	517 164,00
	COUR ROYALE	
1.2.1.1.0.02.000	- Personnel	487 613,00
1.2.1.2.0.02.000	- Matériel et dépenses diverses	1 504 183,00
	CHAMBRE DES REPRESENTANTS	
1.2.1.1.0.03.000	- personnel	363 381,00
1.2.1.2.0.03.000	- Matériel et dépenses diverses	69 200,00
	MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES	
1.2.1.1.0.13.000	Personnel	2 271 926,00
1.2.1.2.0.13.000	Matériel et dépenses divrses	373 640,00
1.2.1.3.0.13.000	Charges communes	36 623 620 000
1.2.1.5.0.13.000	Remboursements dégrèvements et restitutions fiscaux	7 200 000 000

Une fois les enveloppes budgétaires sont fixées, le projet de budget est soumis à l'approbation du conseil du gouvernement qui l'adopte, souvent dans plusieurs séances, puis il est soumis à l'approbation du conseil des ministres avant d'être déposé aux deux chambres du parlement (chambre des représentants et chambre des conseillers) pour examen et vote.

Phase 3 : adoption du projet de budget

Le ministre chargé des finances expose aux commissions des finances du Parlement, avant le 31 juillet, le cadre général de préparation du projet de loi de finances de l'année suivante. Cet exposé comporte:

- (a) l'évolution de l'économie nationale;
- (b) l'état d'avancement de l'exécution de la loi de finances en cours à la date du 30 juin ;
- (c) les données relatives à la politique économique et financière;
- (d) la programmation budgétaire triennale globale.

Ledit exposé donne lieu à un débat sans vote.

Le projet de loi de finances de l'année est **déposé** sur le bureau de la Chambre des représentants, **au plus tard le 20 octobre de l'année budgétaire** en cours, accompagnée de 13 documents (voir encadré 1).

Encadré 1. Documents remis au parlement à l'occasion du dépôt du projet de loi de finances

- (1) note de présentation de la loi de finances comportant des données concernant les investissements du budget général ainsi que les impacts financiers et économiques des dispositions fiscales et douanières proposées;
- (2) rapport économique et financier;
- (3) rapport sur les établissements et entreprises publics ;
- (4) rapport sur les services de l'Etat gérés de manière autonome;
- (5) rapport sur les comptes spéciaux du Trésor;
- (6) rapport sur les dépenses fiscales ;
- (7) rapport sur la dette publique;
- (8) rapport sur le budget axé sur les résultats tenant compte de l'aspect genre;
- (9) rapport sur les ressources humaines ;
- (10) rapport sur la compensation ;
- (11) note sur les dépenses relatives aux charges communes ;
- (12) rapport sur le foncier public mobilisé pour l'investissement ;
- (13) note sur la répartition régionale de l'investissement.

Le projet de loi de finances est **immédiatement** soumis à l'examen de la **commission chargée des finances** de la Chambre des représentants.

La Chambre des représentants se prononce sur le projet de loi de finances de l'année dans un délai de **trente (30) jours** suivant la date de son dépôt.

Dès le vote du projet ou à l'expiration du délai prévu à l'alinéa précédent, le gouvernement saisit la Chambre des conseillers du texte adopté ou du texte qu'il a initialement présenté, modifié, le cas échéant, par les amendements votés par la Chambre des représentants et acceptés par le gouvernement.

La Chambre des conseillers se prononce sur le projet dans un **délai de vingt-deux (22) jours** suivant sa saisine.

La **Chambre des représentants** examine les amendements votés par la Chambre des conseillers et **adopte** en dernier ressort le **projet de loi de finances** dans un **délai n'excédant pas six (6) jours**.

Conformément à l'article 75 de la Constitution, si au **31 décembre**, la loi de finances de l'année n'est pas votée ou n'est pas promulguée en raison de sa soumission à la **Cour Constitutionnelle**, le **gouvernement ouvre, par décret, les crédits nécessaires à la marche des services publics et à l'exercice de leur mission**, en fonction des propositions budgétaires soumises à approbation. Néanmoins, il sera mis fin à l'application du décret dès l'entrée en vigueur de la loi de finances.

A titre d'exemple, en raison de la non adoption du projet de loi de finances 2017 à cause du retard de la constitution du nouveau gouvernement émanant des élections législatives du 7/10/2016, le conseil du gouvernement a tenu une réunion le 15/12/2016 pour adopter deux (02) décrets relatifs au PLF 2017. L'un est relatif à l'affectation des crédits nécessaires au fonctionnement des services publics (106,7 milliards dhs de dépenses de personnel, 35,7 milliards dhs matériel et dépenses diverses et 36,8 milliards dhs charges communes), l'autre se rapporte au recouvrement de certaines ressources au titre de cet exercice.

Les **délais légaux de dépôt, d'examen et d'adoption** du projet de loi de finances (PLF) préparé en N-1 et qui sera exécuté lors d'une année N est donné par le tableau suivant :

Tableau 3. Délais légaux de dépôt, d'examen et d'adoption des projets de loi de Finances (PLF)

<i>Date butoir</i>	<i>Evènement</i>
<i>15 mars</i>	Lettre circulaire du chef de gouvernement envoyée aux départements ministériels ou institutions leur demandant de préparer leur programmation budgétaire
<i>15 avril</i>	Transmission des propositions de programmations budgétaires triennales portant sur tous les trois supports budgétaires (BG, SEGMA et CST) au Ministère de l'Economie et des Finances-Direction du Budget
<i>15 Mai</i>	Examen par les commissions de programmation et de performances qui comportent des représentants de la Direction du Budget et représentants des départements ministériels ou institutions concernés
<i>15 Juillet</i>	Exposé du Ministre de l'Economie et des Finances en conseil du gouvernement portant sur la programmation triennale des ressources et des charges + présentation de l'état d'avancement de l'exécution de la loi de finances en cours
<i>31/07/N-1</i>	Exposé des grandes lignes du projet de loi de finances de l'année par le ministre des finances devant les commissions des finances du parlement. Cet exposé donne lieu à un débat sans vote. « <i>Le ministre chargé des finances expose aux commissions des finances du Parlement, avant le 31 juillet, le cadre général de préparation du projet de loi de finances de l'année suivante. Cet exposé comporte:</i> (a) <i>l'évolution de l'économie nationale</i> (b) <i>l'état d'avancement de l'exécution de la loi de finances en cours à la date du 30 juin</i> (c) <i>les données relatives à la politique économique et financière</i> (d) <i>la programmation budgétaire triennale globale</i> »(Art 47 de la LOF)
<i>20/10/N-1</i>	Date limite du dépôt du projet par le gouvernement au secrétariat de la première chambre. <i>L'article 48 de la LOF stipule que « le projet de loi de finances de l'année est déposé sur le bureau de la Chambre des représentants, au plus tard le 20 octobre de l'année budgétaire en cours ».</i>
<i>20/10/N-1 jusqu'au 20/11/N-1</i>	Examen du PLF par la commission chargée des finances de la Chambre des représentants et vote . « <i>Il est immédiatement soumis à l'examen de la commission chargée des finances de la Chambre des représentants</i> » art 48 de la LOF. « <i>La Chambre des représentants se prononce sur le projet de loi de finances de l'année dans un délai de trente (30) jours suivant la date de son dépôt</i> » art 49 de la LOF.
<i>21/11/N-1</i> Ou <i>date du vote</i>	Dépôt à la chambre des conseillers du texte adopté par la première chambre avec, éventuellement, des amendements apportés par la première chambre et acceptées par le gouvernement.

(si celle-ci devance le 21 Novembre)	Examen et commentaires de la deuxième chambre du parlement sur le PLF.
21/11/N-1 Jusqu'au 13-12/N-1	« La Chambre des conseillers se prononce sur le projet dans un délai de vingt deux (22) jours suivant sa saisine » Art 49 de la LOF.
14/12/N-1 Jusqu'au 19/12/N-1	Deuxième lecture de la chambre des représentants. « La Chambre des représentants examine les amendements votés par la Chambre des conseillers et adopte en dernier ressort le projet de loi de finances dans un délai n'excédant pas six (6) jours » art 49 de la LOF.
20/12/N-1 Jusqu'au 31/12/N-1	Possibilité de saisir la cour constitutionnelle en cas de non adoption du PLF par la deuxième chambre. (voir Art 50 de la LOF)
31/12/N-1*	Date limite pour adoption par le parlement via tout le processus des deux chambres
* à partir du premier janvier N et au cas où le PLF n'est pas voté, le gouvernement, comme on peut lire à l'article 92 de la LOF, ouvre, par voie de décret, des crédits nécessaires à la marche des services publics.	

§3. bref aperçu sur les organes chargés de l'élaboration de la loi de finances

On distingue trois acteurs principaux qui participent à la préparation et à l'élaboration du projet de loi de finances qui sont déclinés comme suit :

A. le gouvernement

Sous la présidence du chef de gouvernement, le conseil de gouvernement délibère sur plusieurs questions et projets de lois (art 92 de la constitution) entre autres les projets de lois de finances avant leur dépôt au bureau de la Chambre des représentants.

Naturellement, le Ministre de l'économie et des finances bénéficie d'un pouvoir très large en matière de la préparation, sous l'autorité du chef de gouvernement, des projets de budget et ce en raison des moyens matériels et informatiques importants et des motivations et avantages accordées au personnel de ce ministère.

Plus particulièrement, la Direction du Budget remplit de multiples missions économiques, financières et techniques dans le processus de la mise en œuvre de la politique budgétaire nationale. Elle lui est confiée la préparation des lois de finances, leur mise en œuvre et le suivi de leur exécution.

Le projet de la LF de l'année est déposé sur le bureau de la chambre des représentants **au plus tard 58 jours** avant la fin de l'année budgétaire en cours. Ce projet est envoyé immédiatement à l'examen de la commission des finances de la chambre des représentants.

B. le parlement

L'élaboration du projet de budget résulte d'une collaboration entre le gouvernement et le parlement. Le parlement a pour mission de voter la loi de finances. Une intervention du gouvernement n'est concevable que si cette loi n'est pas votée dans les délais prévus, c'est dire en fin d'année.

La première chambre a **30 jours** pour se prononcer sur le projet de LF. Dans les mêmes conditions la deuxième chambre est saisie et doit se prononcer sur le projet de LF dans un délai de 22 jours suivant sa saisine.

La procédure budgétaire franco-marocaine où le parlement n'intervient pas dans l'élaboration du document budgétaire (budget préparé par le gouvernement) s'oppose à la procédure britannique où le parlement bénéficie d'un pouvoir assez large.

C. la commission des finances CF

La CF demeure le seul interlocuteur valable du gouvernement dans le domaine économique et financier. Elle est chargée d'une mission d'information des députés pour leur apporter tous les éclaircissements nécessaires.

La commission des finances est chargée de trois (3) compétences :

- Examiner le projet de loi de finances en vue de le discuter en séance plénière avec les députés. En parallèle à cet examen, des commissions spécialisées du parlement procèdent à l'examen des budgets sectoriels en présence des ministres concernés.

- Préparer un rapport général sur l'ensemble de la politique du gouvernement.
- Assurer un contrôle sur l'exécution de la loi des finances (LF) au nom du parlement.

Encadré 2. Rappel de dates à retenir concernant le vote du PLF

1. Concernant le vote du projet de budget, il est à signaler que :

- Les dépenses ne peuvent être mises à discussion devant une chambre du parlement avant le vote des recettes.
- Les dispositions du projet de loi de finances sont votées articles par articles ;
- Les dépenses du budget général prévues et arrêtées sont votées par titres et à l'intérieur du même titre par chapitre
- Les recettes évaluées font l'objet d'un vote d'ensemble pour le budget général et d'un vote par catégorie de CST

2. D'après les termes de la constitution, le projet de loi de finances est voté en premier lieu par la commission des finances de la chambre des représentants (CR) avant qu'il soit voté en séance plénière ;

3. La chambre des représentants dispose d'un délai de 30 jours pour voter le projet.

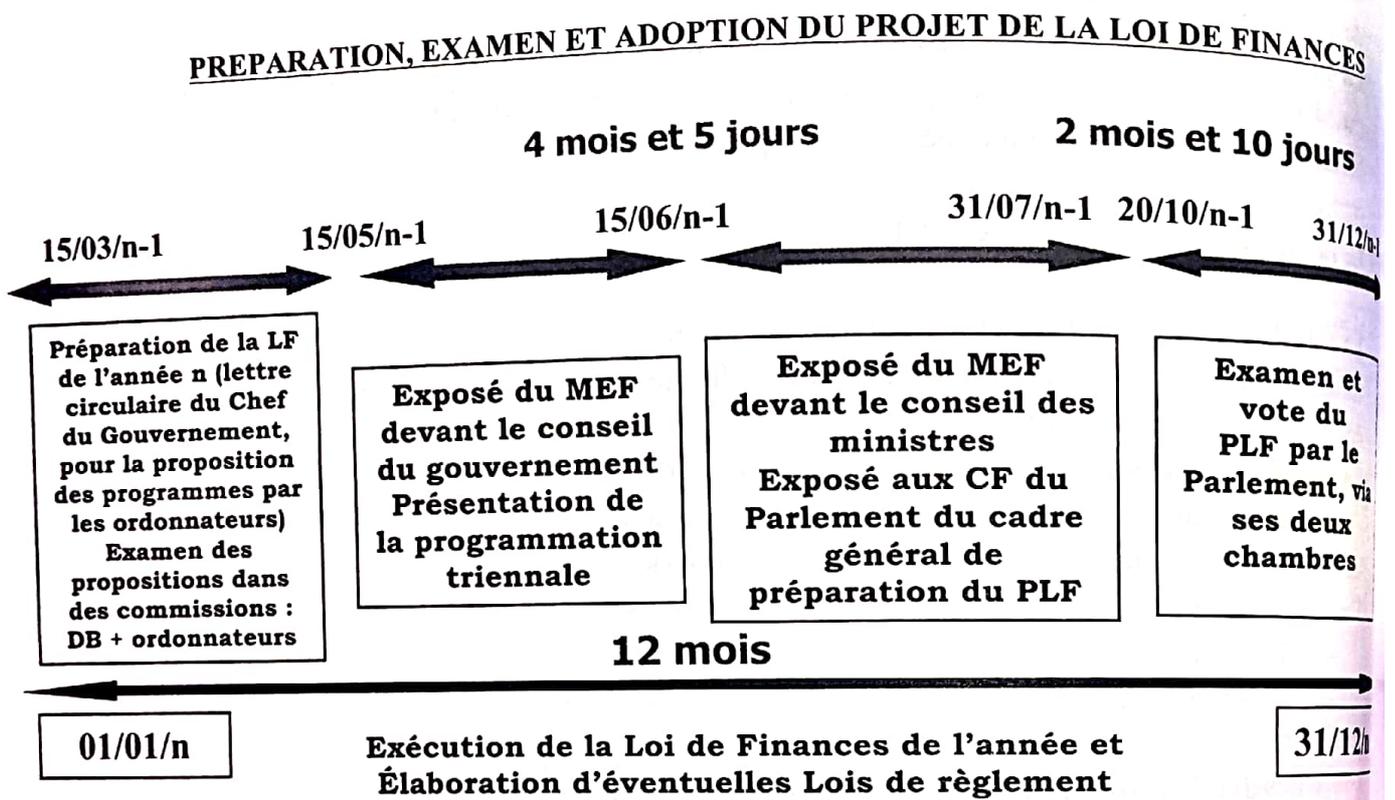
4. Quant à la 2^{ème} chambre, elle dispose d'un délai de 22 jours pour examen et vote.

5. La chambre des représentants dispose d'un délai de 6jrs pour une dernière lecture du projet de LF.

6. Le reste du délai à courir jusqu'à 31/12/n-1 est réservé pour les cas de recours probables à la cour constitutionnelle.

7. La version de la loi de finances, adoptée par le parlement et revêtue de la signature des présidents des deux chambres, est transmise au chef de gouvernement pour contreseing. Elle est ensuite promulguée par dahir et publiée au bulletin officiel.

Figure 1. Calendrier indicatif de la nouvelle procédure budgétaire



Rappel de quelques dispositions relatives aux mouvements des crédits : reports, virements...

1- DISPOSITIONS CONCERNANT LE BUDGET GENERAL

► Fonctionnement : Dépenses De Personnel

Référence	Changement apporté
Art 15 De la LOF	Intégration au niveau du chapitre des dépenses de personnel des cotisations de l'Etat au titre de la prévoyance sociale et de la retraite
Art 38 De la LOF	Approche programmatique : les dépenses du budget général sont présentées, à l'intérieur des titres, par chapitre, subdivisés en programmes, régions et projets ou action
Art 21 De la LOF	Un projet ou action est décliné en lignes budgétaires qui renseignent sur la nature économique des dépenses afférentes aux activités et aux opérations entreprises La déclinaison des projets ou actions en lignes est présentée dans le projet de loi de règlement de la loi de finances soumis au parlement
Art 58 De la LOF	Pour les dépenses de personnel, elles ne peuvent être engagées, ordonnancées et payées que dans la limite des crédits ouverts au titre du chapitre
Art 21 Du décret D'application	Les règles de gestion budgétaires et comptables nécessaires au respect du caractère limitatif des crédits ouverts au titre du chapitre du personnel sont fixées par arrêté du Chef du gouvernement
Art 61 de la LOF	Il peut être procédé à des redéploiements de postes budgétaires, entre les chapitres du personnel, en vertu de la loi de finances
Art 20 Du décret D'application	Ces redéploiements ne portent que sur des postes budgétaires occupés ; Ils doivent faire l'objet de décisions conjointes des ministres intéressés ; transmises au ministre des finances avant le 1er juillet de l'année ; Les redéploiements desdits postes budgétaires ne deviennent effectifs qu'à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi de finances de l'année budgétaire suivante, par leur suppression au niveau du département ou institution d'origine et leur création dans le département ou institution bénéficiaire.

► Fonctionnement : Dépenses relatives aux remboursements dégrèvements et restitutions Fiscaux

Référence	Changement apporté
Art 42 De la LOF	Sont ouverts au titre I du budget général : Le chapitre des dépenses relatives aux remboursements, dégrèvements et restitutions fiscaux
Art 42 De la LOF	Les modalités d'exécution des dépenses relatives aux remboursements, dégrèvement et restitutions, fiscaux sont fixées par arrêté du ministre chargé des finances
Art 58 De la LOF	Les crédits relatifs aux dépenses se rapportant aux remboursements, dégrèvements et restitutions fiscaux ont un caractère évaluatif.

► Investissement :

Référence	Changement apporté
Art 17 De la LOF	Les dépenses d'investissement ne peuvent pas comprendre des dépenses du personnel ou de matériel afférent au fonctionnement des services publics
Art 18 De la LOF	Les crédits relatifs aux dépenses d'investissement comprennent les crédits de paiement et les crédits d'engagement qui constituent la limite supérieure des dépenses que les ordonnateurs sont autorisés à engager pour l'exécution des investissements prévus

Art 14
Du décret
d'application

Les opérations afférentes aux opérations d'investissement qui s'exécutent sur plus d'une année peuvent donner lieu à des crédits de paiement et des crédits d'engagement

INVESTISSEMENT : REPORTS DE CREDITS : **Changement apporté**

Référence	Changement apporté
Art 63 De la LOF Et Art 22 Du décret D'application	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 dans la limite d'un plafond de 30% des crédits de paiement ouverts au titre du budget d'investissement pour chaque département ministériel ou institution au 31 de l'année budgétaire en cours
Art 22 Du décret D'application	Lorsqu'il s'avère que des engagements visés et non ordonnancés n'ont pu être reportés dans le cadre de la limite du plafond de 30%, ils sont imputés sur les crédits de paiement ouverts au titre des dépenses d'investissement de l'année en cours
Art 22 Du décret D'application	Les modalités de report de crédits sont fixées par le ministre chargé des finances
Art 63 De la LOF	Le plafond précité peut être revu à la baisse en vertu d'une loi de finances.

2- DISPOSITIONS CONCERNANT LES SERVICES DE L'ETAT GERES DE MANIERE AUTONOME : **Changement apporté**

Référence	Changement apporté
Art 21 De la LOF	Les ressources propres doivent représenter, à compter de la 3 ^{ème} année budgétaire 30% de l'ensemble de leurs ressources autorisées au titre de la loi de finances de ladite année, et ce pour les services de l'Etat gérés de manière autonome créés à partir du 1 ^{er} janvier 2016 ; Les services de l'Etat gérés de manière autonome qui ne répondent pas à cette condition sont supprimés par la loi de finances suivante ;
Art 22 De la LOF	Il est interdit d'imputer au budget d'un service de l'Etat géré de manière autonome les dépenses de personnel ; Aucun versement au profit d'un compte spécial du Trésor ou d'un service de l'Etat géré de manière autonome ne peut être effectué à partir du budget d'un service de l'Etat géré de manière autonome ; Des versements peuvent être effectués, en cours d'année, au profit du budget général, à partir du budget d'un service de l'Etat géré de manière autonome ;
Art 11 Du décret d'application	Les versements d'un service de l'Etat géré de manière autonome au profit du budget général sont effectués sur décision de l'ordonnateur concerné Les ouvertures de crédits font l'objet d'arrêtés du ministre des finances.

3- DISPOSITIONS CONCERNANT LES COMPTES SPECIAUX DU TRESOR : **Changement apporté**

Référence	Changement apporté
Art 27 Delà LOF	Aucun versement au profit d'un compte spécial du Trésor ou d'un service de l'Etat géré de manière autonome ne peut être effectué à partir d'un compte d'affectation spéciale ; Des versements peuvent être effectués, en cours d'année budgétaire, au profit du budget général à partir d'un compte d'affectation spéciale,
Art 11 Du décret d'application	Les versements d'un compte spécial du Trésor au profit du budget général sont effectués sur décision de l'ordonnateur concerné

	Les ouvertures de crédits font l'objet d'arrêtés du ministre des finances
Art 27 De la LOF	<p>Les ressources des comptes d'affectation spéciale provenant du produit des taxes et/ou des recettes qui leur sont affectées doivent représenter, à compter de la 3^{ème} année budgétaire suivant la création desdits comptes, au moins 40% de l'ensemble de leurs ressources autorisées au titre de la loi de finances de ladite année, et ce pour les comptes créés à partir du 1er janvier 2016 ;</p> <p>Les comptes d'affectation spéciale qui ne répondent pas à cette condition sont supprimés par la loi de finances suivante ;</p> <p>Fusion des comptes d'avances et des comptes de prêts, dans une seule catégorie dite comptes de financement</p>
Art 28 Delà LOF	<p>Sauf dérogations prévues par une loi de finances, il est interdit d'imputer à un compte spécial du Trésor les dépenses résultant du paiement des traitements ou salaires ou indemnités à des fonctionnaires et agents de l'Etat et des collectivités territoriales et au personnel des établissements et entreprises publics. Les comptes spéciaux du trésor ne remplissant plus l'objet pour lequel ils ont été créés sont supprimés. Leur solde et, le cas échéant, leurs dépenses, afférentes aux opérations antérieures à leur suppression, sont pris en recettes ou en charge du budget général.</p> <p>Les comptes d'affectation spéciale qui n'ont pas donné lieu à dépenses pendant trois années consécutives sont supprimés au terme de la troisième année par la loi de finances qui suit et leur solde pris en recette au budget général.</p>

4- DISPOSITIONS CONCERNANT LES VIREMENT DE CREDITS :

Référence	Changement apporté
Art 45 De la LOF	Les virements de crédits entre chapitres sont interdits; Des virements de crédits peuvent être effectués à l'intérieur d'un programme et entre les programmes d'un même chapitre;
Art 23 Du décret d'application	<p>Le ministre chargé des finances peut, à la demande des ordonnateurs intéressés, autoriser par décision, des virements de crédits entre programmes d'un même chapitre ;</p> <p>Le montant cumulé, au cours d'une même année, des crédits ayant fait l'objet de virement, ne peut excéder, pour chacun des programmes concernés, le plafond de 10% des dotations initiales ouvertes par la loi de finances en ce qui concerne le chapitre de matériel et dépenses diverses et le chapitre d'investissement du budget général ;</p> <p>Le plafond ne s'applique pas aux virements entre programmes du chapitre du personnel ;</p> <p>Ce plafond s'applique également aux virements entre chacun des programmes des chapitres relatifs aux dépenses d'exploitation et aux dépenses d'investissement des services de l'Etat gérés de manière autonome et entre chacun des programmes des comptes d'affectation spéciale ;</p> <p>Le ministre chargé des finances peut, sur proposition des ordonnateurs intéressés, autoriser ces derniers ou leurs sous-ordonnateurs à procéder, par décision, à des virements de crédits entre régions à l'intérieur d'un même programme ;</p> <p>Les dotations des projets ou actions d'un même programme et d'une même région ainsi que celles des lignes d'un même projet ou action, peuvent être modifiées par décision de l'ordonnateur ou de son sous-ordonnateur, à l'exception toutefois de certaines natures de dépenses dont la liste est fixée par arrêté conjoint du ministre chargé des finances et du ministre intéressé.</p>

Conclusion au chapitre

La matière des lois de finances est principalement une matière législative. Le budget prend la forme d'une loi, la loi de finances à l'administration mais plutôt les agents chargés de l'exécution du pas les personnes extérieures à l'administration (cf. chapitre suivant).

Les lois de finances constituent des instruments précieux d'évaluation des réalisations annuelles du gouvernement. Ces lois sont une traduction financière des objectifs et des stratégies sectorielles établies par le gouvernement. Toutefois, les plans sectoriels et les budgets élaborés, et en second lieu à la réalisation de la cohérence entre les programmes élaborés par chaque département ministériel ou institution.

Comme nous l'avons cité plus haut, la gestion des finances publiques notamment en ce qui concerne l'autorisation budgétaire est régie par la LOF 2015 et ses décrets d'application. La LOF précise que, sous l'autorité du chef de gouvernement, le Ministre de l'Economie et des Finances prépare le projet de budget. Ses services se chargent du recouvrement des recettes du paiement et contrôle des dépenses. Chaque ministère va gérer son budget sous sa responsabilité propre⁶⁵. Or, sur le plan pratique, se pose toujours le problème de l'efficacité en matière de gestion de ces dépenses par les acteurs concernés.

Le gouvernement rend compte au parlement de cette exécution dans le cadre d'une loi de règlement qui constate les encassements définitifs de recettes, les ordonnancements de dépenses et présente les résultats définitifs de la loi de finances. Néanmoins, il faut souligner que des retards importants ont marqué la production et le vote de cette loi qui est un outil important de contrôle parlementaire sur l'action gouvernementale.

En outre, dans la préparation du budget, le gouvernement est tenu de respecter des règles essentielles : unité, universalité, annuité, équilibre, spécialité des crédits et sincérité. Ces règles avaient pour objet de contrôler de façon très précise l'activité financière de l'Etat : le parlement devait avoir connaissance chaque année (annuité) de l'ensemble des dépenses et des recettes (unité) et du détail de celles-ci (universalité et spécialité). Ces règles sont des règles politiques qui marquent une certaine suprématie financière du parlement.

La nouveauté dans le cadre de la réforme de la LOF 2015, entrée en application à partir de l'année 2018, est que les budgets préparés devront obéir à une programmation triennale glissante, actualisée annuellement. L'objectif étant d'améliorer la cohérence entre les stratégies sectorielles tout en préservant l'équilibre financier de l'Etat. Cette programmation vise notamment à définir, en fonction d'hypothèses économiques et financières réalistes et justifiées, l'évolution sur trois ans de l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat. Elle permet de sécuriser la trajectoire des finances publiques en assurant la maîtrise des dépenses de l'Etat définies sur trois ans.

Par ailleurs, les finances publiques en général et les finances de l'Etat en particulier impliquent de faire des choix qui encadrent les règles de prévision et d'autorisation des crédits et des recettes publiques. Dans le chapitre qui suit, nous allons mettre en relief les règles d'exécution des opérations de dépenses et de recettes par les ordonnateurs et les comptables publiques concernés.

Chapitre 3. l'exécution budgétaire et les règles fondamentales de la comptabilité publique

L'exécution budgétaire de la loi de finances se fait sous la houlette de la Direction du Budget puisque toutes les procédures sont **soit initiées par elle**, lorsqu'elles résultent d'une **initiative** du **Ministre de l'Economie et des Finances** (loi de finances rectificative, décrets d'ouverture de crédits supplémentaires, reports...), soit soumises à son accord préalable lorsqu'elles résultent d'une initiative d'un ministre ou « chef d'institution » en cas de mouvements de crédits, ou de mouvements concernant les emplois.

La Trésorerie Générale du Royaume joue, elle aussi, un rôle extrêmement important dans la maîtrise de la gestion budgétaire puisqu'elle exerce un contrôle budgétaire en s'assurant du respect d'un certain nombre de règles dont notamment l'imputation de la dépense (celle-ci oblige les ordonnateurs à respecter l'imputation des dépenses sur les dotations ouvertes par la LF) et la disponibilité des crédits (les ordonnateurs ne peuvent procéder aux mouvements de crédits s'ils ne disposent pas de crédits suffisants pour un besoin particulier)⁶⁶.

L'exécution budgétaire commence à partir du premier jour de l'année budgétaire (1^{er} janvier) après sa publication au Bulletin Officiel.

L'exécution du budget comprend deux sortes d'opérations. Les premières opérations consistent à assurer le fonctionnement du service, à passer des marchés, à recruter du personnel et en résumé à **décider des dépenses** qu'il faut réaliser par l'organisme public, en l'occurrence l'Etat. Les secondes opérations consistent simplement à **encaisser ou décaisser des fonds et à assurer leur conservation**. Ces deux types d'opérations ont été confiées au Maroc à deux agents les ordonnateurs et les comptables publics et obéissent à des règles comptables.

Les règles comptables portent sur les deniers publics (section I). Elles ont pour objet de décrire et d'encadrer l'exécution des budgets et, plus généralement, des opérations financières de l'Etat.

Afin d'assurer une gestion saine des dépenses et des recettes de l'Etat, l'exécution du budget est régie par un cadre juridique riche, avec des règles juridiques et techniques claires (section II).

La comptabilité publique présente des caractères spécifiques (section III) et des fondements théoriques et pratiques (section IV) qui expliquent l'originalité des agents qui la mettent en œuvre (section V) et des opérations qu'elle organise (section VI).

L'objet du présent chapitre est donc de répondre à la question comment est exécuté le budget de l'Etat ?

Section 1. la notion des deniers publics

La notion de deniers publics est une notion centrale des finances publiques qui a beaucoup évolué. Les deniers publics peuvent être définis comme étant les deniers de L'Etat, des collectivités locales, des établissements publics et des établissements privés bénéficiant des

⁶⁶Cf. le chapitre 5 de ce livre.

subventions et de l'aide de l'Etat. Ce « sont des fonds ou des valeurs qui sont la propriété des organismes publics »⁶⁷.

Cette définition comporte trois éléments importants :

- ✓ La notion d'organisme public,
- ✓ Les deniers publics sont des fonds ou des valeurs,
- ✓ Les deniers publics sont la propriété des organismes publics.

§1. la notion d'organisme public

Les organismes publics sont au nombre de trois types:

- L'Etat : nommé aussi service de l'Etat, perception d'impôts, Trésor...
- Les collectivités Territoriales (CT): regroupent les régions, les préfectures, les provinces et les communes.
- Les établissements publics : l'Etat et les collectivités territoriales peuvent exploiter des établissements publics comme : les Offices (OCP, ONCF...), les hôpitaux, les facultés, les sociétés gérantes d'un service public de l'Etat, les chambres d'agriculture,

§2. les deniers publics sont des fonds ou des valeurs

Les fonds peuvent être définis comme *tous les moyens de paiement ayant cours légal et pouvoir libératoire*. Les valeurs sont en fait les valeurs de portefeuille, c'est-à-dire les titres de créance ou de dette réalisables en argent, à terme ou immédiatement par présentation à l'escompte (paiement avant l'échéance) ou au remboursement. Ces valeurs sont assimilées aux deniers publics par anticipation car elles vont permettre à leur titulaire d'obtenir des fonds.

Par contre, les autres biens des organismes publics notamment les biens immobiliers ne sont pas considérés comme deniers publics, malgré qu'on puisse inclure, avec la nouvelle LOF, la gestion du patrimoine comme faisant partie des deniers publics.

§3. les deniers publics sont la propriété des organismes publics

Les deniers deviennent en quelque sorte publics par mutation. Car à l'origine n'existent que des deniers privés des contribuables (sous formes d'impôts payés) et ces deniers privés vont devenir publics dès lors qu'ils sont versés à des organismes publics. Mais, la propriété de l'organisme public n'est pas un critère déterminant car sont assimilés aux deniers propriété des organismes publics les deniers qui sont simplement placés sous la garde de ces organismes. Cela inclut les **deniers privés réglementés** c'est-à-dire des fonds qui devraient être gérés suivant les mêmes règles que celles des deniers publics et sont soumis au « juge des comptes ».

La notion de deniers publics reste floue et large. Retenons celle des auteurs **Gaudemet P, Molinier J.** selon lesquels *les deniers publics sont les deniers destinés en principe à l'exécution d'un service public ou qui sont mis à la disposition d'une personne publique ou qui, provenant d'une caisse publique, en sont sortis irrégulièrement.*

⁶⁷Eric Oliva (2009)

Section 2. les règles juridiques et techniques de la comptabilité publique X

La comptabilité publique est un ensemble de règles principalement **juridiques et techniques**.

a). **les règles juridiques** sont des règles de droit le plus souvent réglementaires (force obligatoire, sanction par l'autorité publique). Toutefois, les actes juridiques de la comptabilité publique émanent de plusieurs sources : Droit international, constitution, lois (Loi Organique des Finances, Code des Juridictions financières, le décret royal de 1967...), arrêtés, circulaires...

Par exemple, la LOF de 2015 régit l'élaboration des lois de finances et comporte également des dispositions relatives à la comptabilité publique. Plusieurs articles sont consacrés aux opérations de trésorerie et aux comptes de l'Etat.

b). **les règles techniques** de la comptabilité publique sont fixées par des instructions du Ministère de l'Economie et des Finances. Elles ont pour objectif la description des opérations financières des **organismes publics**.

Les **organismes publics** sont les sujets des règles de la comptabilité publique.

Précision : les **établissements publics à caractère industriel et commercial non dotés d'un comptable public** sont exclus de la comptabilité publique pour des raisons tenant à la spécificité de leur activité (par exemple : Office National des Chemins de Fer, Caisse de Dépôt et de Gestion, Barid Al Maghreb, Office Chérifien des Phosphates...)

Section 3. les caractères de la comptabilité publique

La comptabilité publique colle parfaitement avec le principe du droit d'accès à l'information consacré par **l'article 27 de la constitution** du Royaume du Maroc pour **l'année 2011**⁶⁸. Cette information concerne principalement l'emploi de la contribution publique, la réalité des comptes de l'Etat, de sa situation financière, de son patrimoine et de son volume d'endettement.

§1. quelques aspects caractérisant la comptabilité publique

La comptabilité publique présente plusieurs traits généraux :

- La comptabilité publique est le nom de la comptabilité que tiennent les administrations et les collectivités publiques d'un pays pour enregistrer leurs recettes et leurs dépenses. La loi régissant la comptabilité publique est principalement la loi organique des Finances de 2015.

- Seules les comptables publics (voir la liste des comptables publics et leurs missions à la section V -B de ce chapitre) sont habilités au maniement des deniers publics. Comme le soulignait au XIX^{ème} siècle Cormenin (conseiller d'Etat Français), *«les deniers publics brûlent les mains de ceux qui les touchent»*⁶⁹. Cela signifie qu'aucun agent autre que le comptable public ne pourra manipuler les deniers publics. Toute personne qui le fait est considéré comme un comptable de fait. C'est ce que l'on appelle la **théorie de la gestion de fait** (voir IV de ce présent chapitre).

⁶⁸Ce droit est consacré aussi par l'Article 19 de la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme, la loi 13-31 relative au droit d'accès à l'information, et la convention des Nations-Unis pour la lutte contre la corruption....

⁶⁹Eric Oliva (2008). Les finances publiques. Edition Dalloz, Page 233, Paris, France.

- *Les deniers publics sont insaisissables* car admettre l'inverse reviendrait à compromettre l'intérêt général.

- la comptabilité publique est essentiellement destinée à **contrôler la régularité des opérations d'exécution des opérations financières des organismes publics**. Contrairement à la comptabilité privée qui est tournée vers l'évaluation d'un résultat

- La comptabilité publique est **une comptabilité de caisse** (cf, l'article 32 de la LOF), cela signifie que les dépenses et les recettes sont rattachés à l'exercice budgétaire au cours duquel elles ont été effectivement payées ou encaissées.

§2. la comptabilité à « base de caisse »

Le système de comptabilité de caisse fait que les recettes sont rapportées à l'exercice de leur recouvrement compte non tenu de l'exercice de leur émission. Quant aux dépenses, elles sont rapportées à l'exercice pendant lequel est intervenu le visa de paiement accordé par le comptable.

L'avantage de la **comptabilité de caisse** est de permettre très rapidement la clôture de l'exercice, il favorise ainsi un meilleur suivi de l'autorisation budgétaire. Cependant elle comporte **plusieurs défauts** :

- En premier lieu, elle engendre d'une part des erreurs d'imputation (des dépenses vont figurer alors qu'elles ont été autorisées l'année d'avant) ;
- En deuxième lieu, elle peut inciter les ordonnateurs à différer certaines dépenses afin d'alléger le déficit ;
- Troisièmement, la comptabilité « à base caisse » ne permet pas d'atteindre les objectifs de responsabilité, de transparence et de reddition des comptes. Elle ne permet pas de répondre aux questions essentielles suivantes :

- **quels sont les responsables des politiques publiques ;**

- **quel est le coût de ces politiques ;**

- **quelle est la performance des actions du gouvernement, leur efficacité et leur efficience ;**

- **et quels sont les résultats réalisés sur le terrain et leurs impacts sur le vécu quotidien des citoyens.**

Pour répondre à ces questions, la LOF 130-13 de 2015 a introduit, à côté de la comptabilité de caisse, une nouvelle comptabilité de l'Etat devant suivre des principes qui ont déjà fait leurs preuves dans le privé, à savoir :

- une **comptabilité générale d'exercice (art.31 al. 2 de la loi organique)**, qui permet de prendre en compte les dépenses et les recettes au titre de l'exercice auquel elles se rattachent indépendamment de leur date d'encaissement ou de décaissement, d'intégrer les droits constatés, la patrimonialité, les engagements hors bilan de l'Etat, la sincérité et l'image fidèle des comptes ;

- La LOF 2015 tend aussi à développer **une comptabilité analytique (art.31 al.3 de la loi organique n° 130-13)** destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes et d'évaluer les performances des services publics.

En conclusion, la comptabilité publique, telle qu'elle était pratiquée au Maroc en application de la loi organique de finances de 1998, visait principalement à vérifier la régularité des opérations financières, par contre avec la comptabilité générale, on peut connaître le patrimoine de l'Etat, sa situation financière et la réalité de ses comptes.

§3. la modernisation de la comptabilité publique au Maroc

A. de la comptabilité budgétaire à la comptabilité d'exercice

La comptabilité budgétaire telle qu'elle est appliquée avant la réforme créait des illusions concernant la situation financière de l'Etat (elle ne prend pas en considération l'évaluation des biens corporels et incorporels dont dispose l'Etat). En plus, elle ne tient pas compte des recettes non recouvrables (reste à recouvrer en matière d'impôts par exemple).

Ainsi, à partir du premier janvier 2018, selon la LOF 2015, il est créée une nouvelle comptabilité à côté de la comptabilité de caisse, à savoir la comptabilité générale en droits constatés (comptabilisation des opérations sans se soucier de l'encaissement ou du décaissement) et suivra des principes presque identiques à ceux posés par le plan comptable général applicable au secteur privé (CGNC ou loi comptable de 1993).

Elle s'inspirera des normes comptables issues de la comptabilité générale d'entreprise : logique du patrimoine, comptabilité d'exercice, partie double c'est-à-dire correspondance entre les ressources et leurs emplois...etc

En plus du suivi des dépenses et des recettes des administrations publiques, celle-ci retracera désormais le patrimoine de l'Etat et donnera une information financière plus fiable.

Le plan comptable de l'Etat, adopté depuis le 17 janvier 2001 et devenu opérationnel à partir de 2018, permettra de doter les administrations publiques d'un cadre de référence uniforme à même de dégager, à la fin de chaque exercice comptable, une image fidèle et sincère du patrimoine et du résultat, de renseigner sur l'utilisation des fonds mis à leur disposition et de garantir la transparence de l'information financière.

La comptabilité générale de l'Etat est une comptabilité d'exercice adaptée de celle des entreprises, par exemple en ce qui concerne le traitement comptable des produits fiscaux ou des biens détenus par l'Etat dont le prix d'acquisition est inconnu ou difficile à évaluer (monuments historiques ou œuvres d'art particulièrement anciennes), des immobilisations corporelles....etc.

La comptabilité générale de l'Etat est basée sur le principe de la constatation des droits et obligations, - article 33 de la LOF. Les opérations seront donc prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement.

Le bilan de l'Etat retracera la situation patrimoniale de l'Etat, en termes :

- d'immobilisations corporelles (parc immobilier, infrastructures routières et hydrauliques) ;
- d'immobilisations incorporelles (logiciels) et financières (participations, dotations en capital, prêts et avances) ;
- de créances (restes à recouvrer) ;
- de dettes (dette intérieure et extérieure) ;

- de trésorerie et d'engagements pris par l'Etat.

Par ailleurs, la LOF précise que les comptes de l'Etat doivent être conformes aux règles en vigueur, sincères et donner l'image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. Ce qui signifie la traduction en termes comptables d'un patrimoine (actif et passif) qu'il faudra connaître et évaluer.

En 2020, avec l'introduction de la comptabilité analytique, le Parlement, l'économiste et le citoyen seraient capables d'analyser les coûts des différentes politiques publiques et d'évaluer la pertinence des choix faits par le gouvernement.

B. Cadre juridique et autorités chargées de l'élaboration des normes comptables de l'Etat

Deux points importants seront traités : les référentiels national et international relatifs à la comptabilité de l'Etat et les autorités associés à l'élaboration de ces normes.

B.1. le référentiel légal et réglementaire relatif à la comptabilité de l'Etat

Dans ce cadre, *le décret royal n° 330-66 du 21 Avril 1967* portant règlement général de la comptabilité publique reste le principal fondement juridique de la comptabilité de l'Etat. Il traite des règles qui régissent les opérations financières et comptables de l'Etat. Ce décret a été *amendé par le décret n° 2-09-608 du 27 janvier 2010* pour introduire, outre la comptabilité budgétaire et les grands principes de la comptabilité patrimoniale de l'Etat, la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

Au Maroc, depuis 2009, un recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE)⁷⁰ a été mis en place tout en s'inspirant à la fois des normes IPSAS et du code général de la normalisation comptable.

En France, le RNCE était composé en 2006 de 13 normes pour évoluer vers 17 normes en 2013⁷¹. Le processus de normalisation comptable du secteur public a commencé en 1989, date où la **Fédération Internationale Des Comptables (IFAC)** a adopté les lignes directrices visant le secteur public pour exiger des entreprises publiques l'application des normes IAS. Les premières normes IPSAS ont été adoptées en mai 2000, s'inspirant en grande partie des normes IFRS du secteur privé.

B.2. le référentiel international de la comptabilité de l'Etat

Les normes comptables internationales « IPSAS », composées actuellement de 38 normes, ont été conçues pour le secteur public en s'inspirant des normes IFRS. Outre les normes relatives aux comptes du bilan et ceux du compte de résultat, les IPSAS contiennent des normes spécifiques au secteur public comme celles relatives aux produits régaliens, à la comptabilité de caisse, au rapprochement de la comptabilité budgétaire avec la comptabilité générale.

Notons que l'expérience en matière de mise en place de ces normes internationales est récente dans les pays et les organisations internationales qui les ont adoptées. Des difficultés d'interprétation et d'application se sont exprimées vu la complexité et le niveau de détail et le peu de pratique et d'expérience en la matière.

⁷⁰ Trésorerie Générale du Royaume, (2010). « Spécial réforme de la comptabilité de l'Etat ». Revue Alkhazian
adresse consultée <https://www.tgr.gov.ma>

⁷¹ En France, En 2013, il a été ajouté la norme 16 relative à l'information sectorielle et la norme 17 relative aux biens historiques et culturels.

Aussi, la stratégie de l'IPSASB sur les vingt dernières années a évolué en trois temps :

- la première phase, de 1997 à 2002, a visé le principal objectif de la création d'un « *core set of accounting standard* », soit les IPSAS 1 à 20, inspiré des IAS/IFRS ;
- la deuxième phase, de 2002 à 2009, le bureau a rédigé des IPSAS plus spécifiques au secteur public, sachant que certaines d'entre elles n'ont pas leur correspondance en IFRS (IPSAS 21 à 25) puis a cherché à aplanir les principales différences avec les IFRS (IPSAS 25 à 31).
- la troisième phase est en cours depuis 2010 concerne la mise en place d'un cadre conceptuel.

Au Maroc, les normes adoptées au niveau de la comptabilité générale de l'Etat peuvent être classées entre normes inspirées des IPSAS et normes inspirées à la fois du CGNC et des IPSAS. D'autres normes IPSAS n'ont pas été intégrées dans le référentiel marocain.

Tableau 4. aperçu sur la normalisation comptable appliquée à l'Etat

Les normes du référentiel marocain inspirées des IPSAS traitent :
<ul style="list-style-type: none"> - les états financiers ; - les immobilisations incorporelles ; - les immobilisations corporelles ; - les stocks ; - les produits régaliens ; - les produits autres que régaliens.
Les normes inspirées à la fois du CGNC et des IPSAS traitent :
<ul style="list-style-type: none"> - la trésorerie ; - les dettes de financements et le coût des emprunts ; - les provisions pour risques et charges, les dettes non financières et les autres passifs ; - les créances de l'actif circulant ; - les immobilisations financières ; - les charges ; - les engagements hors bilan.
Les normes IPSAS non intégrées dans le RNCE traitent :
<ul style="list-style-type: none"> - les règles comptables, les changements de méthodes et les erreurs fondamentales ; - les comptes consolidés et la comptabilisation des entités contrôlés ; - la capitalisation des participations dans des entités associées ; - l'information financière relative aux participations dans des co-entités ; - l'information financière dans des économies hyper inflationnistes ; - les contrats de construction ; - les coûts de location ; - les événements postérieurs à la date de clôture ; - les immeubles de placement ; - l'information sectorielle ; - l'information relative aux parties liées ; - la dépréciation d'actifs générateurs et non générateurs de trésorerie ; - la présentation d'informations financières des administrations publiques ; - la présentation d'informations budgétaires dans les comptes ; - les avantages du personnel ; - l'agriculture ; - les instruments financiers : présentation et comptabilisation ; - les contrats de concession

A l'instar des normes IPSAS, le RNCE contient également un cadre conceptuel fixant les grandes orientations de toute normalisation comptable.

B.3. le Conseil National de la Comptabilité comme organe chargé de l'élaboration des normes comptables de l'Etat

Nous allons traiter successivement la structure de cet organe et ses compétences en matière de normalisation comptable de l'Etat.

B3.1. Structure du CNC

Le Conseil National de la Comptabilité est l'organe national de la normalisation comptable. Il est préalablement consulté sur toutes réglementations, instructions ou recommandations d'ordre comptable. Les différentes instances du CNC ont pour mission la production d'une norme comptable de qualité pour la modernisation de l'arsenal normatif. Ce Conseil a été institué par le Décret n° 2-88-19 du 16 novembre 1989, tel que complété par celui n° 2-00-682 du 1er novembre 2000 et par le décret n° 2-02-888 du 22 mai 2003. Le règlement intérieur du CNC a été approuvé par Arrêté du Premier Ministre n° 3-131-95 du 14 juillet 1995. Le CNC comprend 3 instances :

L'Assemblée Plénière (AP)

Présidée par Monsieur le Chef du gouvernement ou par l'autorité gouvernementale déléguée par lui à cet effet, l'AP se réunit au moins une fois par an pour délibérer sur les projets de normes comptables et sur les projets d'avis qui lui sont présentés par le Comité Permanent. L'AP comporte 54 membres relevant des administrations publiques, de la profession comptable, du monde des affaires, et du secteur de l'enseignement de la comptabilité. La présidence du CNC est assurée par le Ministre des Finances. La présidence du Comité Permanent du CNC est assurée par le Directeur des Entreprises Publiques et de la Privatisation. Le Secrétariat Général du Conseil est confié au Chef de la Division de la Normalisation et des Institutions Comptables. Le Chef du Service de la Normalisation Comptable fait office de rapporteur Général du CNC.

Le Comité Permanent (CP)

Le CP composé de 13 membres parmi ceux de l'AP prépare les projets soumis à l'Assemblée. Il se réunit au moins quatre fois par an pour s'informer de la suite donnée aux avis, propositions et recommandations du CNC, assurer les liaisons utiles à l'exécution de la mission du CNC et préparer les projets d'avis, de recommandations ou de publications dudit Conseil.

Les Commissions Techniques Spécialisées (CTS)

Les CTS sont des instances de travail, de dialogue et de réflexion créées à l'initiative de l'AP. Elles ont pour mission de proposer des normes comptables sectorielles ou spécifiques, éclairer les travaux du Conseil sur certains aspects de la normalisation comptable relevant de leur spécialité, ainsi que de réfléchir sur des questions comptables spécifiques ou ponctuelles entrant dans la mission du CNC.

B3.2. Compétences du Conseil National de la Comptabilité

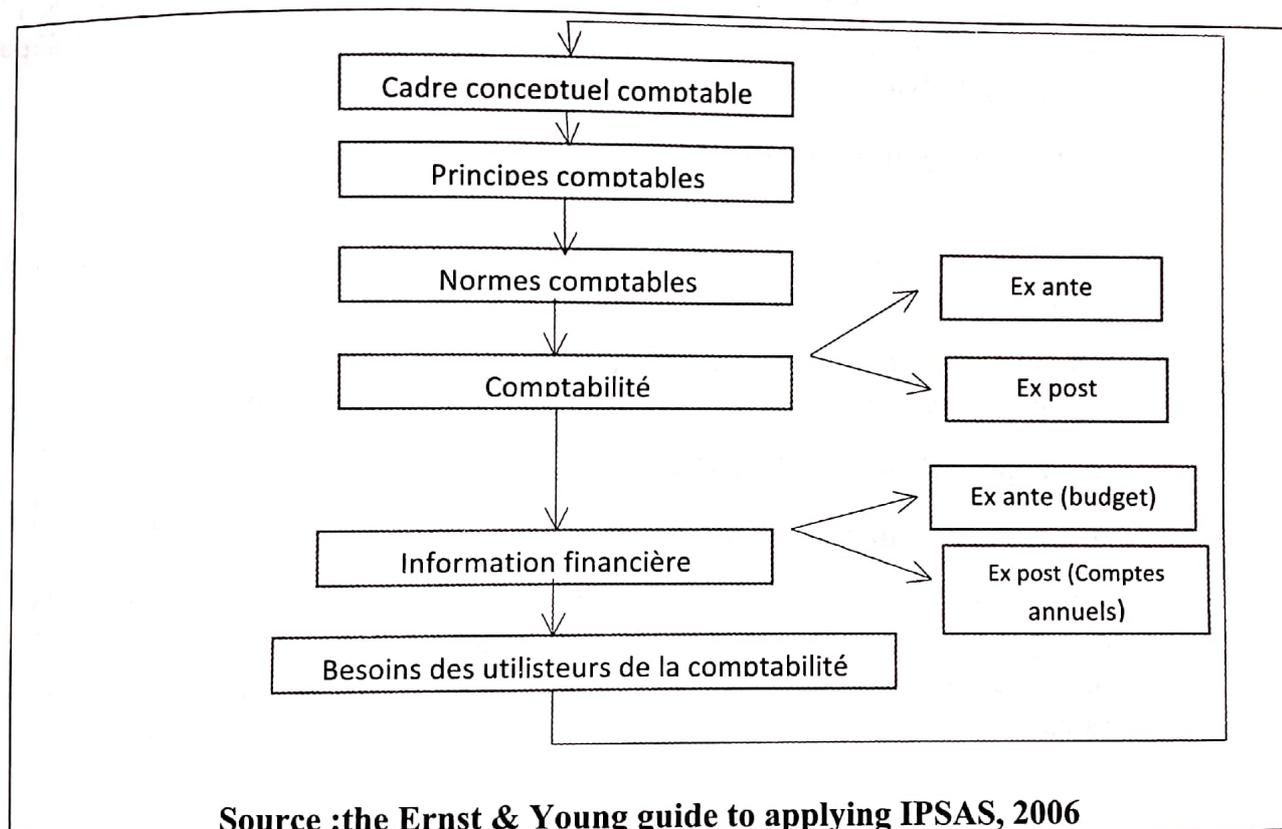
Cet organe il est chargé de mettre en place le cadre conceptuel s'appliquant à la comptabilité générale de l'Etat. Ce cadre est fondé juridiquement sur le principe de la constatation des droits

et des obligations. Le corpus de normes, adopté en 2008 par le Conseil National de la Comptabilité (CNC), porte l'appellation « Recueil des Normes Comptables de l'Etat » (RNCE).

L'ensemble du RNCE a été conçu par référence à la fois aux IPSAS et aux dispositions comptables applicables aux entreprises. Lorsque cela s'avère nécessaire, les règles applicables aux entreprises ont été retenues chaque fois qu'elles ne sont pas en contradiction avec les normes comptables internationales. Des dérogations à ces règles sont prévues, compte tenu des spécificités de certaines opérations de l'Etat.

Le cadre conceptuel est le préalable à la mise en place des normes comptables, puisqu'il constitue le référentiel aux principes comptables qui eux-mêmes sont à l'origine des normes comptables comme l'illustre le schéma ci-dessous :

Figure 2. cadre conceptuel comptable relatif au RNCE



Source : the Ernst & Young guide to applying IPSAS, 2006

Le cadre conceptuel relatif au RNCE, élaboré par le CNC a été construit de manière à :

- retenir les normes comptables internationales et du CGNC directement transposables à la comptabilité de l'Etat ;
- intégrer les règles nécessitant des adaptations pour prendre en considération certaines spécificités de l'Etat ;
- préciser les règles nécessaires pour la comptabilisation d'opérations spécifiques pour lesquelles il n'existe pas de règles dans les référentiels IPSAS et CGNC.

Les objectifs poursuivis à travers le plan comptable de l'Etat visent à :

- introduire la dimension patrimoniale dans la comptabilité de l'Etat nécessaire pour appréhender les actifs et passifs à la date de clôture de l'année budgétaire ;

- introduire la notion de comptabilité d'exercice en vue de respecter du principe de spécialisation des exercices et de rattachement des charges et produits à l'exercice qui les concerne indépendamment de leur date de décaissement ou d'encaissement ;
- retracer de manière fidèle et exhaustive les opérations de l'Etat ;
- produire une information comptable et financière fiable, pertinente et rapide.

C. Les normes comptables en vigueur pour l'Etat

Le travail d'élaboration des normes comptables s'est appuyé sur une réflexion préalable sur les particularités de l'Etat par rapport à l'entreprise. Le recueil de 13 normes commence par un exposé du cadre conceptuel retenu et, pour chaque norme, explique les principes retenus. Les spécificités des normes comptables de l'Etat concernent le traitement des impôts, pour lesquels aucune norme n'existe et les méthodes d'évaluation des immobilisations corporelles, pour lesquelles une solution originale *d'évaluation à la valeur du marché* a été retenue pour permettre une gestion dynamique par les services.

C.1. les principes comptables de l'Etat

La production d'une information comptable fiable et pertinente est favorisée par le respect des principes comptables fondamentaux retenus par les référentiels comptables en vigueur, sous réserve d'adaptations aux spécificités des opérations de l'Etat.

Au même titre que la comptabilité des entités privées, la comptabilité générale de l'Etat obéit aux principes comptables fondamentaux tout en les adaptant au contexte du secteur public.

C.1-1. principes retenus par le RNCE

a). principe de permanence des méthodes

Ce principe implique que les méthodes comptables utilisées par l'Etat ne doit pas changer d'un exercice à un autre. Si changement de méthode il y a, il faut qu'il soit justifié et qu'il permette d'atteindre l'objectif de régularité, de sincérité et d'image fidèle. Parmi les méthodes comptables susceptibles d'être changées, il y a :

- les méthodes d'amortissement : linéaire ou dégressif ;
- les méthodes d'évaluation ;
- les méthodes de provisionnement.

Les méthodes d'évaluation retenues par le RNCE s'inspirent aussi bien des normes IPSAS que des règles du CGNC. **Quelques particularités ont été introduites à savoir:**

- **immobilisations incorporelles** : les immobilisations liées au domaine public sont évaluées sur la base de l'actualisation des flux de trésorerie futurs ;
- **immobilisations corporelles** : pour les œuvres d'art, une valeur symbolique est retenue et les infrastructures routières sont évaluées au coût de remplacement déprécié ;
- **stocks** : au même titre que le CGNC et les IPSAS, le RNCE a retenu les deux méthodes d'évaluation : first in first out (FIFO) et le coût moyen pondéré (CMP).

b). principe de séparation des exercices

Ce principe veut que les charges et les produits soient rattachés à l'exercice qui les concerne indépendamment de leur date de décaissement ou d'encaissement.

c). principe de prudence

Selon ce principe, les charges sont comptabilisées dès qu'elles sont probables alors que les produits ne sont comptabilisés que s'ils sont acquis.

d). principe de clarté

Le principe de clarté indique que les opérations doivent être présentées dans les bons comptes et sans compensation entre elles.

e). principe d'importance significative

L'importance significative exige la publication de toutes les informations nécessaires pour comprendre les états financiers.

f). principe de régularité et sincérité

Le RNCE a classé la régularité et la sincérité parmi les principes comptables au même titre que le référentiel français. Ces concepts, selon le CGNC, sont des objectifs de l'information financière plus que des principes comptables fondamentaux.

C.1-2. principes et conventions comptables des normes IPSAS

Les normes IPSAS énoncent, outre les normes précitées du RNCE, d'autres principes, caractéristiques, contraintes et conventions comptables. Le tableau suivant en détaille le contenu :

Tableau 5. Principes et conventions comptables des normes IPSAS

Caractéristiques qualitatives	Contraintes de fiabilité	Conventions et principes
Intelligibilité	Comparabilité	Continuité
Pertinence	Permanence	Importance relative
Fiabilité	Cohérence	Non-compensation
Image fidèle	Célérité	Coût historique
Prééminence de la substance sur la forme	Rapport coûts/ avantages	Exercice
Prudence	Equilibre entre caractéristiques	Entité
Exhaustivité		

Source : Normes IPSAS et le secteur public, JF des Robert et J. Colibert, Dunod.

Les principes comptables et les caractéristiques qualitatives de l'information financière introduits par le cadre conceptuel des IPSAS et des normes de l'Etat méritent une analyse particulière :

- **En ce qui concerne les caractéristiques qualitatives, d'abord l'information doit être intelligible et compréhensible.** Elle l'est lorsqu'elle est classée, définie et présentée de façon claire et concise. Même si l'information financière est destinée à des utilisateurs qui ont des connaissances raisonnables de l'activité de l'entité, il arrive parfois qu'ils peuvent faire appel à des spécialistes pour comprendre une information complexe.

Ensuite, s'agissant de la pertinence, l'information financière est liée à la capacité d'influencer les décisions prises par les utilisateurs. Cela revient à dire que l'information a une valeur prédictive et une valeur confirmative ou les deux.

Troisièmement, le principe d'image fidèle veut que l'information financière soit complète, neutre et exempte d'erreurs. L'information est complète quand elle contient tous les éléments permettant de comprendre le phénomène ou d'omissions dans la description du exemple d'erreurs quand qu'il n'y a pas d'erreurs ou d'omissions dans la description du phénomène, et que le processus suivi pour produire cette information présentée a été choisi et appliqué sans erreurs.

Enfin, la prééminence de la substance sur la forme est un principe introduit par les IFRS et retenu par les IPSAS. Il est complémentaire au principe et objectif de l'image fidèle et donné que les opérations seront comptabilisées sur la base de leur substance économique et non seulement sur la base de leur fondement juridique. C'est le cas des immobilisations en crédit-bail qui devraient figurer à l'actif du bilan selon les IPSAS. Le RNCE n'a pas adopté ce principe.

➤ Par rapport aux conventions et principes, l'information financière revêt de l'importance (ou un caractère significatif) si son omission ou son inexactitude pourrait influencer les décisions des utilisateurs. Le principe de non compensation, il interdit la compensation entre les actifs et les passifs, les produits et les charges dans l'état de la situation financière et l'état de la performance financière respectivement. Toutefois, la compensation peut être autorisée si une norme IPSAS le permet.

➤ Pour les contraintes de fiabilité, la comparabilité est la caractéristique qualitative qui permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre au moins deux éléments. Le fait de permettre l'application de diverses méthodes comptables pour le même phénomène économique diminue la comparabilité.

En outre, l'utilité de l'information financière est liée à la rapidité de sa publication pour permettre aux utilisateurs de prendre les décisions au moment opportun. Enfin, il existe un principe de vérifiabilité qui aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information donne une image fidèle des phénomènes économiques qu'elle prétend représenter. La vérifiabilité suppose que différents observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à un consensus sur le fait qu'une description donnée est fidèle.

C.2. le champ d'application de la comptabilité de l'Etat

Le périmètre de la comptabilité de l'Etat a pour objectif d'en définir le champ d'application et de déterminer les services ou entités à intégrer dans les comptes de l'Etat. Généralement, on distingue trois blocs dans le secteur public ayant une personnalité morale :

i) le premier est représenté par l'Etat et ses différents services ;

ii) le deuxième bloc est constitué par les établissements et les entreprises publics⁷² répartis entre ceux ayant un caractère commercial et industriel et ceux ayant un caractère administratif ;

iii) le troisième bloc comprend les collectivités territoriales représentées par les communes urbaines et rurales, les régions et les provinces.

Le périmètre de la comptabilité de l'Etat est étroitement lié à la personnalité juridique de l'institution étatique et devrait en principe englober tous les services et institutions relevant de l'Etat qui ne disposent pas d'une personnalité juridique propre⁷³. Ce *périmètre correspond*, par conséquent, à l'ensemble des entités ou services dont les moyens de fonctionnement sont décrits et autorisés par la loi de finances, à savoir le budget général de l'Etat (BGE), les budgets des Services de l'Etat Gérés de Manière Autonome (SEGMA) et les comptes spéciaux du Trésor. Les établissements publics et autres organismes assimilés, disposant d'une personnalité juridique propre⁷⁴, sont donc exclus du périmètre de la comptabilité de l'Etat.

Néanmoins et pour des considérations liées à la progressivité de mise en œuvre de la comptabilité de l'Etat, le champ d'application de celle-ci a été limité dans le RNCE, au départ, aux opérations des administrations, du Parlement et des juridictions financières qui sont directement intégrées dans la comptabilité de l'Etat. Celles des autres institutions relevant de l'Etat, recevant uniquement «des dotations globales», seront appréhendées dès que leur comptabilité pourra être intégrée dans celle de l'Etat.

C.3. les normes comptables de l'Etat

Le recueil des normes comptables de l'Etat au Maroc couvre la totalité du champ de la comptabilité de l'Etat et précise les états financiers ou de synthèse qu'il convient de dresser à la fin de chaque exercice. Ces états comportent à la fois :

a). un Bilan : comme pour les entreprises, *le bilan retrace la situation nette de l'Etat*. Il comporte un actif décrivant les éléments du patrimoine représentés par les immobilisations et la trésorerie quand elle est positive et un passif exposant quant à lui les obligations à l'égard des tiers ou encore les dettes, les provisions pour risque etc.

b). un compte de résultat : *comportant trois parties* : un tableau des charges nettes de l'exercice, un tableau des produits régaliens nets (par exemple les produits fiscaux) et un tableau de détermination du solde de l'exercice (différence entre les résultats des deux premiers).

c). un tableau des flux de trésorerie : faisant apparaître distinctement les flux liés à l'activité (encaissements et décaissements résultats des opérations de fonctionnement), les flux d'investissement (encaissements et décaissements concernant les ventes et les achats d'immobilisations) et les flux de financement (flux liés aux opérations de financement externe de l'Etat).

⁷² Les normes comptables applicables diffèrent selon qu'il s'agisse d'un établissement public à caractère commercial ou à caractère administratif. Dans le premier cas, ce sont les normes IFRS qui sont applicables alors que pour les seconds, ils sont assimilés à l'Etat et devraient appliquer les normes IPSAS.

⁷³ Un ministère est un démembrement de l'Etat et n'a pas de personnalité morale.

⁷⁴ Il s'agit par exemple de la Société Nationale de la Radiodiffusion et de Télévision, de Agence Nationale de la Conservation Foncière du Cadastre et de la Cartographie - ANCFCC,...etc.

Les treize (13) normes comptables⁷⁵ en vigueur concernent par ordre : Les états financiers / Les immobilisations incorporelles / Les immobilisations corporelles / Les immobilisations financières / Les stocks / Les créances de l'actif circulant / Les composantes de la trésorerie de l'Etat / Les dettes de financement et coût des emprunts / Les provisions pour risques et charges, dettes non financières et autres passifs / Les produits régaliens / Les produits autres que régaliens / Les charges / Les engagements hors bilan.

Section 4. les fondements de la comptabilité publique : le service fait et la gestion de fait

Les règles de la comptabilité publique sont principalement des techniques de contrôle. Il s'agit bien du contrôle de régularité ou contrôle de conformité à la réglementation. L'objectif principal de ce contrôle de régularité est d'assurer la protection des deniers publics. Ainsi, il faut distinguer entre deux règles principales régissant le fonctionnement de la comptabilité publique :

§1. la règle de service fait

Elle signifie que les organismes publics ne peuvent payer qu'après service fait. Et donc tout paiement d'avance est absolument interdit sans justification. (Décret royal du 21 avril 1967).

Exemple:

Le décaissement des deniers publics sous forme de traitement et salaires en faveur d'un fonctionnaire ne peut être effectué avant l'accomplissement de la prestation du bénéficiaire. Par suite, si l'agent n'accomplit pas son service, il perd son droit au traitement ainsi que le droit aux indemnités auxquelles il pouvait prétendre.

Nouveauté au profit des PME concernant cette règle : le décret régissant la passation des marchés publics de 2013 prévoit des avances octroyées aux titulaires des marchés⁷⁶.

§2. la règle de la gestion de fait

« La gestion de fait peut être définie comme : le manquement sans titre de deniers publics ou privés réglementés »⁷⁷. La gestion de fait ne concerne pas les fonctionnaires, administrateurs comptables publics et ordonnateurs. Mais, toute personne physique ou morale, qui soit par fraude ou par ignorance s'imisce irrégulièrement dans le manquement des deniers publics.

De cette définition, la gestion de fait suppose la réunion de trois éléments constitutifs :

-1- le manquement irrégulier de deniers publics. Il s'agit de deux cas de figures :

<p>L'ingérence dans le recouvrement des recettes affectées ou destinées à des organismes publics</p> <p>L'ingérence dans le recouvrement de recettes est constitutive d'une gestion de fait quelle que soit la nature des recettes (impôts,</p>	<p>L'extraction irrégulière de fonds de la caisse publique</p>
<p>Par exemple :</p> <p>Elles concernent le plus souvent des subventions irrégulières (version d'une</p>	<p>Par exemple :</p> <p>Elles concernent le plus souvent des subventions irrégulières (version d'une</p>

⁷⁵ Trésorerie Générale du Royaume (2014). Recueil des normes comptables de l'Etat. www.tgr.gov.ma
⁷⁶ Arrêté n°3011-13 de la 30/10/2013 portant application de l'article 156 du décret relatif aux marchés publics (Mesures en faveur de la PME). B.O. n° 6209 du 02/12/2013.
⁷⁷ Éric OLIVA (2008). Finances publiques. Édition Dalloz.fr, Paris, France Page 485.

amendes, ou redevances) Par exemple : Un enseignant chercheur encaisse au titre des frais de formation continue d'un participant à la formation qui devaient être versés au budget de l'université.	subvention ayant un objet réel différent de celui annoncé, versement de subventions fictives), des frais de mission fictifs, des marchés fictifs (sans service réellement fait), voir même des détournements de fonds.
--	--

-2- le maniement de deniers publics ou privés réglementé.

Sont susceptibles de gestion de fait/ Les biens publics autres que pécuniaires (mais les revenus procurés par ces biens sont des deniers publics)	Les deniers purement privés même s'ils sont occasionnellement maniés par des fonctionnaires ou agents publics.
--	--

-3- le défaut d'autorisation régulière.

L'autorisation de maniement des fonds publics ou privés réglementés relève par excellence de la qualité du comptable public. Deux situations sont constitutives d'une gestion de fait.

L'absence d'habilitation	L'insuffisance d'habilitation
L'état de la gestion de fait est déclarée lorsque la personne agissant en qualité de comptable public est dépourvue de titre légal l'habilitant à accomplir ladite mission. Par exemple : - Absence d'habilitation pour payer une dépense (cas de poursuite pécuniaire ou pénale du comptable) - ordonnateur non habilité - personnes étrangères au service qui manient des deniers publics	Les comptables publics peuvent être déclarés comptables de fait lorsqu'ils excèdent leur habilitation. Par exemple : un comptable qui s'ingère dans le service financier d'un département ministériel autre que celui auquel il est affecté.

Aussi, les auteurs des faits constitutifs de la gestion de fait sont justiciables du juge des comptes. Toutefois, les comptables de fait peuvent être amenés à régulariser la gestion de fait avant que le juge ne soit saisi.

Par exemple : le trop-perçu en matière d'IR sur salaire est calculé à la source annuellement. Or le fonctionnaire a le droit de s'opposer à l'administration fiscale pour récupérer le trop-perçu. En vertu des dispositions de l'Art 174 du CGI. La régularisation se fait par restitution des fonds irrégulièrement perçus.

Section 5. les agents de la comptabilité publique

§1. le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables

L'exécution des dépenses repose depuis longtemps sur un principe fondamental : la séparation des ordonnateurs et des comptables.

Premier avantage	C'est celui qui s'attache à la division du travail. En divisant les tâches, on travaille plus vite
Deuxième avantage	Ce principe rend possible une vérification des ordonnateurs par les comptables tant en ce qui concerne la réalité de la dépense que le respect des autorisations budgétaires
Troisième avantage	La règle permet une comparaison des écritures tenues par les ordonnateurs et les comptables. Cette comparaison peut servir comme base efficace au contrôle.

Les avantages du principe sont :

- Il faut que l'exécution de la dépense se fasse avec ordre et que les créanciers soient régulièrement payés.
- Il faut éviter que dans les managements des deniers publics, il y ait des malversations. Il faut que les deniers publics soient exclusivement employés à payer les véritables créanciers de l'Etat, pour des services régulièrement faits et pour des sommes strictement dues.
- Il faut que seules les créances autorisées par l'autorité budgétaire soient payées et qu'elles le soient dans les limites strictes de l'autorisation.

La séparation des ordonnateurs et des comptables répond à trois exigences :

- La séparation des ordonnateurs et des comptables puise son fondement dans *la séparation des pouvoirs* et la volonté de remettre à deux catégories d'agents la responsabilité des opérations financières afin d'éviter qu'ils n'abusent des pouvoirs que leur conférerait la disposition des deniers publics.

B. fondements du principe

- L'indépendance des autorités : c'est cette indépendance du comptable qui constitue la régularité des recettes et dépenses prescrites par l'ordonnateur.
- L'origine du droit public marocain.
- L'incapacité des fonctions de l'ordonnateur et de comptable : l'ordonnateur dispose d'un pouvoir discrétionnaire qui permet de prescrire les dépenses et les recettes publiques. Mais, l'ordonnateur ne peut manier des fonds sous peine d'encourir des sanctions.
- L'incapacité des fonctions de l'ordonnateur et de comptable : l'ordonnateur et la garde des fonds et contrôler la régularité des recettes et dépenses prescrites par l'ordonnateur.
- L'incapacité des fonctions de l'ordonnateur et de comptable : l'ordonnateur et la garde des fonds et contrôler la régularité des recettes et dépenses prescrites par l'ordonnateur.
- L'incapacité des fonctions de l'ordonnateur et de comptable : l'ordonnateur et la garde des fonds et contrôler la régularité des recettes et dépenses prescrites par l'ordonnateur.

Les atteintes au principe

Ce principe est écarté dans certains cas, il s'agit notamment de:

➤ *L'exercice par les comptables de fonctions relevant en principe des ordonnateurs :*

Pour les dépenses, il existe un système dit paiement sans ordonnancement permettant d'éviter l'intervention de l'ordonnateur. Ce système s'applique par exemple pour :

- Les **dépenses et factures sans ordonnancement** comme : électricité, téléphone... Car sont payés après leur consommation.
- Traitements et salaires des fonctionnaires,
- L'exécution des jugements contre l'Etat.

Pour les recettes, les comptables peuvent immédiatement percevoir certains impôts sur simples déclarations des contribuables. C'est le système dit de paiement au comptant valable par exemple dans le cadre des impôts déclaratifs comme les droits de douane et les impôts indirects (la TVA).

➤ *L'exercice par les ordonnateurs de fonctions relevant en principe des comptables :*

On trouve le système de la régie d'avance et de recette. C'est-à-dire des agents de l'administration (régisseurs) sont désignés par les ordonnateurs et agréés par les comptables sont chargés, pour le compte du comptable public, de recouvrer des recettes et de payer des dépenses.

En pratique : en l'absence de ce principe les ordonnateurs et les comptables peuvent conniver entre eux pour **dilapider** les deniers publics.

Pour illustrer cette séparation, l'exemple qui suit peut être utile:

L'émission de l'impôt «Taxe d'Habitation-Taxe des services communaux (TH- TSC) » se fait au niveau des services de l'administration des impôts (l'ordonnateur),

Par contre le **paiement** par le contribuable se fait au niveau de la perception relevant de la TGR (le comptable public).

NB: Le produit de ces taxes, une fois collecté, est versé au profit des collectivités territoriales.

§2. les ordonnateurs

A. définition : « est ordonnateur public de recettes et de dépenses, toute personne ayant qualité au nom d'un organisme public pour engager, constater, liquider ou ordonner soit le recouvrement d'une créance soit le paiement d'une dette »⁷⁸.

B. catégories des ordonnateurs

1. Les ordonnateurs de droit : les ministres

Les ministres en tant que représentants de l'Etat sont compétents pour administrer les biens, passer des marchés, liquider les dettes et les créances.

⁷⁸Art 3, décret Royal du 21/ 04/1967

2. Les ordonnateurs délégués

Les ordonnateurs peuvent déléguer leurs signatures. Les ordonnateurs délégués remplacent les ordonnateurs principaux en cas d'absence ou d'empêchement.

Exemple : Le ministre peut être en mission à l'étranger et peut déléguer sa signature au secrétaire général du ministère.

3. Les ordonnateurs des collectivités locales

- Le Président du conseil communal (commune)
- Le président de conseil préfectoral/ provincial (préfecture, province,)
- Le président du conseil de la région (région)

§3. les comptables publics

A. Définition

« Est comptable public tout fonctionnaire ou agent ayant qualité pour exécuter au nom d'un organisme public les opérations des recettes, des dépenses ou de maniement de titres..... »⁷⁹

Précision :

Le maniement de titres comprend principalement les cas suivants:

- Émission d'un ordre de recettes (pour la taxe sur les terrains non bâtis TTNB, produit de location d'un bien public...etc) ;
- Dresser un titre d'annulation d'une recette (cas par exemple des dégrèvements d'impôts)

Encadré 3 : Exemple de lettre de dégrèvement d'impôts

- Le ____ [Indiquez la date], vos services m'ont adressé un avis d'imposition concernant mes impôts sur le revenu / ma taxe professionnelle / etc., dont je vous adresse une copie ci-jointe.
- Or, il se trouve que le montant de cette imposition ne correspond pas à ma situation, pour les raisons suivantes : ____ [Expliquez votre situation, l'objet de la contestation].
- **OU BIEN:** Or, il se trouve qu'en raison de ma situation familiale et professionnelle, je suis dans l'incapacité de payer cette somme dans sa totalité. ____ [Exposez votre situation, en argumentant].
- **OU BIEN:** En vertu de l'article ____ du Code Général des Impôts, il se trouve que je suis en droit de demander un dégrèvement (forfaitaire, temporaire, total, partiel) de mon imposition.
- Par conséquent, je sollicite de votre haute bienveillance un examen attentif de mon dossier et vous remercie de bien vouloir m'accorder un dégrèvement (d'une partie) de la somme due.

⁷⁹ Art 25, loi sur la cour des comptes

B. les attributions du comptable public

Le comptable public est tenu d'exercer plusieurs contrôles, Il s'agit entre autres de:

- Contrôle de la validité de la dépense : exactitude des calculs de liquidation ;
- L'existence de la certification ou du visa préalable d'engagement ;
- S'assurer de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ;
- S'assurer de la disponibilité des crédits ;
- S'assurer de la production des pièces justificatives exigées par la réglementation en vigueur.

C. catégories des comptables publics

Ils sont classés en plusieurs catégories correspondant à des spécialisations dans différentes natures d'opérations financières. On distingue :

C.1. le Trésorier Général du Royaume (TGR)

Le trésorier général est le comptable supérieur du Royaume. En cette qualité, il centralise l'exécution comptable du budget général des services de l'Etat gérés de manière autonome, des comptes spéciaux du Trésor et des opérations de trésorerie.

Précisions :

➤ les SEGMA

Les opérations des services de l'Etat gérés de manière autonome sont décrites par un comptable public nommé par le ministre des finances et rattaché au comptable supérieur de l'Etat.

Ces services sont libres d'établir leur budget, ont le droit à la subvention d'équilibre issue du budget général et la possibilité de produire des biens ou des services moyennant une rémunération.

Exemple : CHR: perçoivent des redevances des citoyens en contrepartie des services qu'ils octroient.

Selon la LOF 2015, les SEGMA doivent disposer au moins de 30 % des ressources propres à la fin de la 3^{ème} année de leur création, à défaut, la qualité de SEGMA leur sera retirée.

➤ les CST

- les comptes de prêts retraçant les opérations de prêts réalisées par l'Etat (il s'agit surtout de prêts à des Etats étrangers réalisés dans le cadre de la politique commerciale ou d'aide au développement);

- les comptes d'adhésion aux organismes internationaux : Ces Comptes décrivent les versements et les remboursements au titre de la participation du Maroc aux organismes internationaux.

- les comptes d'avance retraçant les avances faites par l'Etat à des collectivités, organismes ou personnes privées.

Le TGR assure la direction et la coordination de l'action en recouvrement des autres comptables relevant de la trésorerie générale du Royaume.

Finances publiques et outils de gouvernance

- Receveurs des douanes et impôts indirects : assurent le recouvrement des droits de douanes et des amendes qui s'y attachent ainsi que certains impôts indirects : la T.V.A à l'importation et les taxes intérieures de consommation (T.I.C).
- Receveurs de l'enregistrement et de timbre de l'administration fiscale (RAF: DGI) : assurent le recouvrement des droits d'enregistrement et de timbre ainsi que la T.P.I.
- Secrétaires greffiers de tribunaux : sont chargés d'assurer le recouvrement des amendes et condamnations pécuniaires ainsi que la taxe judiciaire.
- Agents comptables des établissements publics : ceux-ci ne peuvent exercer le recouvrement de ces créances de ces établissements, conformément aux dispositions du code de recouvrement.

C.6. les comptables de recettes

Il s'agit notamment des :

C.5. les agents comptables des consulats
 Ces agents effectuent pour le compte du TGR des opérations de recettes et de dépenses publiques à l'étranger. Ce sont des comptables principaux qui sont tenus de produire leurs comptes de gestion à la cour des comptes.

C.4. les percepteurs, les receveurs de région et les receveurs communaux
 Perçoivent les versements spontanés relatifs aux droits au comptant ou payables sur déclarations des redevables.
 Ils exercent en outre le recouvrement des impôts et taxes émis par voie de rôle ainsi que les autres créances perçues au profit de l'Etat ou des collectivités locales et de leurs groupements. Ils peuvent enfin être appelés à assurer le recouvrement des créances publiques pour le compte d'autres comptables publics.

C.3. les trésoriers régionaux, préfectoraux et provinciaux
 En matière de recettes, les TRPP exercent le recouvrement des créances publiques émises par les sous-ordonnateurs de l'Etat. Ils accordent les autorisations et visas relatifs aux actes de rattachés.
 Ils assurent enfin, sous la direction du trésorier général du Royaume, la coordination de l'action en recouvrement des comptables relevant de leur circonscription.

C.2. les trésoriers ministériels
 Créés en 2007, les trésoreries ministérielles (TM) sont chargées d'assurer le contrôle et l'exécution des opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie qui lui sont confiées, la tenue de la comptabilité et l'élaboration des situations de gestion relatives aux opérations initiées par les ordonnateurs de chaque département ministériel. L'organisation de ces comptables publics est que presque pour chaque département ministériel on lui affecte un TM.

Il exerce en outre le recouvrement des créances publiques non fiscales émises par les ordonnateurs principaux de l'Etat.

- des créances publiques⁸⁰, que lorsque le texte de création de ces organismes le prévoit expressément.
- Conservateurs de la propriété foncière ;
 - Receveurs des postes.

C.7. les régisseurs

Ils sont rattachés au président du conseil municipal dans le cadre de la décentralisation. Ils sont chargés de l'exécution de certaines dépenses et recettes des organismes publics qui (en raison de leur nature, de leur faible importance, de leur caractère imprévisible) ne peuvent être soumises aux formalités d'engagement de liquidation et d'ordonnancement ou pour faciliter l'encaissement de certains produits.

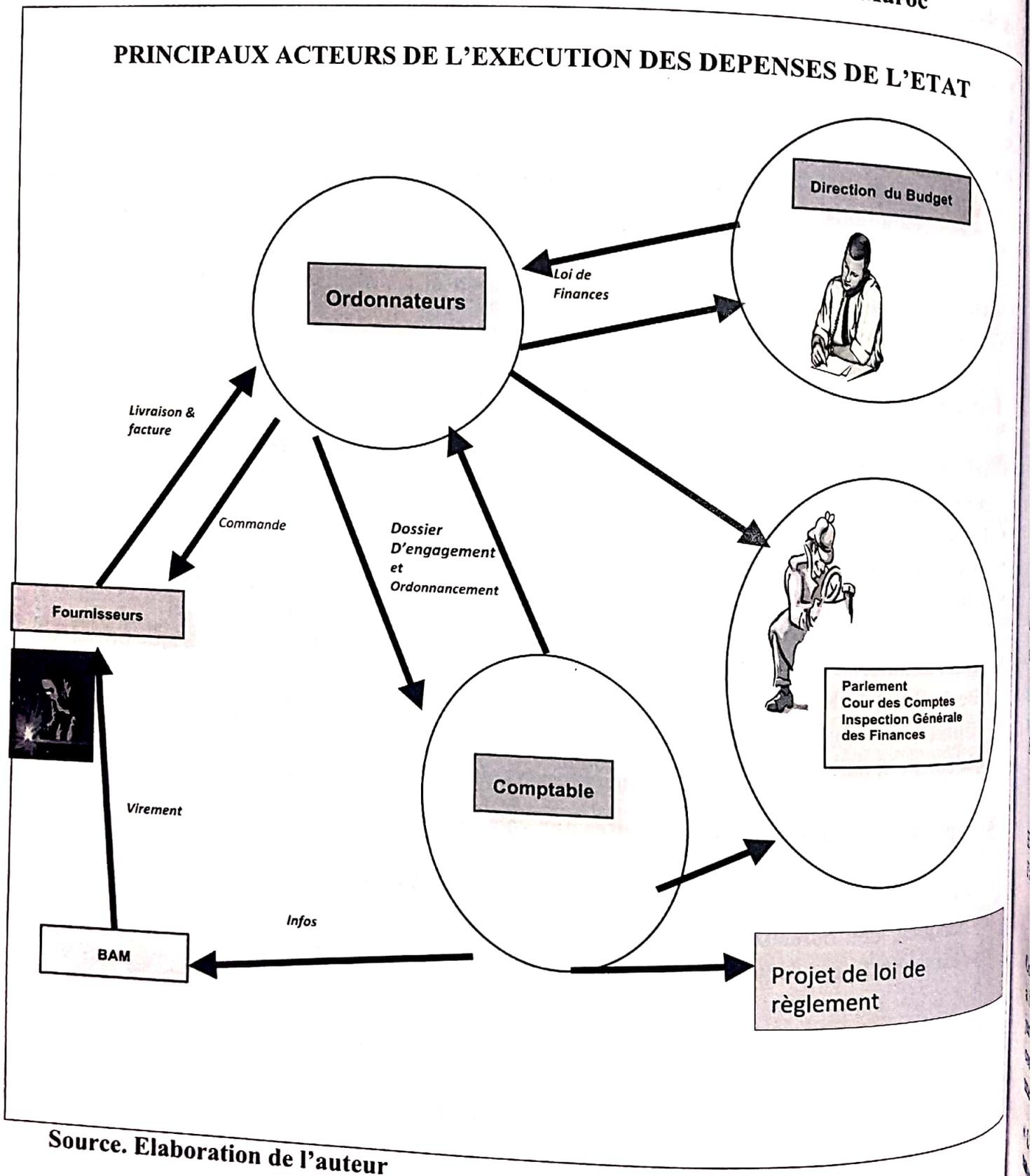
Exemples de paiement de dépenses par voie de régie :

- Dépenses de personnel : salaires et indemnités horaires payés à l'exécution des travaux non permanents;
- Frais de mission à l'étranger;
- Indemnités de déplacement....
- Dépenses de matériel: il s'agit de frais de faible importance dont l'acquisition ne peut être faite que sur place: frais postaux, entretien de locaux administratifs et du matériel.
- Avances autorisées par voie réglementaire: avances pour les pèlerinages à la mèque ou sur la fête de l'Aid Al Kébir.
- Institution de régies de recettes pour faciliter l'encaissement de certains produits et ce quel que soient la nature, la forme et le Montant:

Exemple d'un recouvrement de recettes par voie de régie :

La taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles(TSAVA) peut être encaissée soit par des banques, des bureaux de poste, des « représentants » des compagnies d'assurance,... la régie est instituée par décision du ministre des finances et du ministre concerné.

Figure 3. les acteurs de l'exécution des dépenses de l'Etat au Maroc



Source. Elaboration de l'auteur

Section 6. les opérations comptables publiques : la dépense et la recette

Les opérations comptables publiques obéissent toutes à une réglementation minutieuse dont, cependant, les modalités techniques sont profondément renouvelées par le développement de l'informatique, qui permet de plus en plus une dématérialisation des opérations et l'utilisation de matériel commun à l'ordonnateur (qui fournit les données) et au comptable (qui contrôle et valide les opérations). Cette réglementation varie selon qu'il s'agisse de la dépense (§1) ou de recette (§2).

Le circuit budgétaire abordé dans cette section se penche sur une logique comptable qui décompose les procédures budgétaires en cinq étapes séquentielles : l'engagement, l'approbation, la liquidation, l'ordonnancement et le paiement.

§1. la dépense publique

L'exécution du budget, au niveau des dépenses, s'effectue en deux étapes principales : *la mise à disposition des crédits au profit des administrations* (ouverture des crédits, préparation à l'utilisation effective des crédits : élaboration de programmes, préparation des marchés...) et *l'utilisation effective des crédits* (passe par les phases de l'engagement, la liquidation, l'ordonnancement et le paiement).

Aussi, la dépense publique se déroule selon un schéma uniforme qui a pour objectif principal d'assurer la régularité des opérations. On distingue une procédure habituelle et des procédures spéciales.

A. la procédure habituelle

Elle se déroule en quatre phases : quatre (4) d'ordre administratif et une d'ordre comptable

A.1. la phase administrative de l'exécution des dépenses

Elle relève des services des ordonnateurs et comporte quatre (4) étapes : l'engagement, l'approbation, la liquidation et l'ordonnancement.

a) l'engagement de la dépense

Consiste à rendre au moins potentiellement l'administration débitrice (engagement juridique) et à bloquer les crédits en vue de la dépense (engagement comptable) ; quand l'engagement juridique est volontaire (**exemple. bon de commande**), il doit être précédé de l'engagement comptable ; il constitue l'étape la plus importante car une dépense juridiquement engagée crée une obligation dont il sera généralement impossible de se délier.

« L'engagement est l'acte par lequel l'organisme public crée ou constate une obligation de nature à entraîner une charge »⁸¹ pour l'ordonnateur.

Pour faire simple, avant d'entamer la dépense on la soumet à la TGR, elle passe par une proposition qui n'est pas définitive, mais elle ne devient définitive qu'après visa de l'ordonnateur via le système GID (gestion intégrée de la dépense).

⁸¹ Art 33, décret royal du 21/04/1967

Exemple: achat de matériel informatique

Dans ce cas l'ordonnateur doit respecter dans cet engagement les règles du contrôle budgétaire (disponibilité des crédits) et de régularité (respect de la réglementation des marchés publics par exemple) exercé par la TGR.

La procédure de l'engagement à suivre se décline en trois moments importants :

- i. préparation et engagement des bons de commandes (BC) et marchés via le GID ;
- ii. enregistrement et transmission du dossier physique⁸² (marché ou BC) à la Trésorerie Ministérielle (TM);
- iii. examen du dossier par la TM et retour du dossier visé au maître d'ouvrage (MO).

b) L'approbation

C'est le cas concernant les achats dans le cadre des marchés publics. L'approbation est un acte administratif (traduit par la signature de l'autorité compétente) pour lequel un marché (de travaux, de fournitures ou de services) devient valable et définitif.

Exemple: pour le cas d'un marché public de fourniture de matériel informatique, les services chargés de l'approbation (SCA) procèdent à la vérification du dossier du marché à approuver⁸³ par le contrôle de l'acte d'engagement, des pièces du marché, du respect de la procédure de passation des MP (publicité, mise en concurrence, évaluation des dossiers des concurrents) et du respect des clauses administratives.

Après contrôle par le SCA, la notification de l'approbation du marché à l'attributaire devrait être effectuée dans un délai ne dépassant pas **soixante-quinze (75) jours à compter de la date d'ouverture des plis**, pour les marchés passés par la procédure de l'appel d'offre (AO), et après publicité et mise en concurrence.

c) la liquidation de la dépense

Consiste à *calculer le montant exact de la dépense* après constatation du **service fait** car la règle est que, sauf cas expressément autorisés (avances) ou admis par le juge, l'administration ne peut payer sans un service préalablement fait et même sans un service « bien fait » (il faut être conforme aux instructions de l'administration ou du MO).

La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'évaluer le montant exact de la dépense occasionnée par la décision de l'ordonnateur. Il n'intervient qu'après vérification du service fait par l'ordonnateur. Les références juridiques concernant les règles de la liquidation sont principalement : le décret n°2 -01-2332 du 04 juin 2002, approuvant le cahier des clauses administratives générales applicables aux marchés de services portant sur les prestations d'études et de maîtrise d'œuvre passés pour le compte de l'Etat ; et le décret n°2 -14-394 du 13 mai 2016, approuvant le cahier des clauses administratives applicables aux marchés de travaux exécutés pour le compte de l'Etat.

⁸² Le dossier du marché comprend essentiellement : le marché signé et paraphé à toutes les pages ; l'état d'engagement, l'acte d'engagement, les PV(s) d'ouverture des plis et les correspondances avec le titulaire.
Pour le dossier du BC, le dossier comprend notamment trois devis contradictoires des prestataires au minimum inférieures à 20 000 dirhams.
⁸³ Le dossier du marché est composé principalement des documents suivants : marché visé (original), PV(s) d'ouverture des plis (original), acte d'engagement (original), copie de l'état d'engagement visé, fiche de calcul arithmétique et les correspondances (lettre de maintien de l'offre) etc.

Exemple: pour le cas d'un marché public de fourniture de matériel, les services de l'ordonnateur procèdent au calcul du premier décompte au fournisseur du matériel informatique pour la première livraison. Il peut s'agir aussi du calcul des pénalités de retard à l'encontre du titulaire du marché pour le non-respect des délais de livraison ou encore le calcul de la révision des prix.

d) l'ordonnancement

L'ordonnancement (ministre) ou mandatement (autres ordonnateurs) est l'ordre de payer donné par l'ordonnateur (ici seul compétent) au comptable assignataire (auprès duquel il est accrédité); cet ordre est accompagné des pièces justificatives dont la liste (nomenclature) est généralement fixée de manière limitative⁸⁴ pour éviter tout pouvoir d'appréciation du comptable.

Etant effectué désormais sur le système GID, l'ordonnancement est l'acte administratif qui donne, conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre de payer la dette de l'administration publique. Cet acte incombe à l'ordonnateur. L'ordonnancement n'intervient qu'après vérification du service fait par l'ordonnateur.

Exemple: émettre une ordonnance de paiement (OP) adressée au comptable public pour payer le premier décompte au fournisseur. Cette OP est accompagnée du dossier de l'ordonnancement.

Pour l'ordonnancement du premier décompte du fournisseur, le dossier d'ordonnancement est composé des documents support suivants⁸⁵ :

- original du marché visé, approuvé et timbré,
- original de l'état d'engagement visé par la TM,
- original de l'acte d'engagement du titulaire ou Bordereau des Prix (BP) signé par le titulaire,
- original de l'ordre de service (OS) de notification de l'approbation du marché,
- original de la caution définitive,
- original de la caution bancaire de la retenue de garantie, si elle est présentée,
- décompte provisoire,
- original du PV de réception provisoire... etc

Les services de l'ordonnateur devraient transmettre le dossier d'ordonnancement à la TM dans un **délai maximum de 45 jours** après service fait. La TM examine et statue sur le dossier dans un **délai de 15 jours à compter de la date de réception du dossier** et émet éventuellement ses observations. En cas de remarques, le dossier est retourné au MO pour satisfaction des rejets. Ainsi, de nouveaux Bordereau d' Emission (BE) et Ordonnances de Paiement (OP) sont établis, ensuite le dossier est retransmis à la TM jusqu'à sa validation.

⁸⁴ Arrêté du ministre de l'économie et des finances n°266-09 du 29 janvier 2009 (02 safar 1430) fixant la nomenclature des pièces justificatives des propositions d'engagement et de paiement des dépenses des biens et services de l'Etat, BO n° 5732 du 07 mai 2009 (11 jourmada I, 1430) page n° 719.

⁸⁵ Pour le cas d'un achat par la procédure de BC, les originaux des documents support demandés sont : bon de commande visé, état d'engagement visé, « facture certifiée » et signée par le sous ordonnateur (secrétaire général du ministère) et « ordonnance de paiement virement » signée par le sous ordonnateur.

A.2. la phase comptable (le paiement)

Le paiement « c'est l'acte par lequel l'organisme public se libère de sa dette ». C'est le comptable public qui intervient dans l'acte de paiement.

Exemple : effectuer le virement au profit du fournisseur après avoir examiné et validé le dossier d'ordonnancement.

La phase comptable comporte en principe deux étapes :

a). le contrôle de la régularité des ordres de paiement, par le comptable

Le contrôle de la régularité de l'ordonnance de paiement par le comptable (*rôle de payeur*) est l'étape essentielle. Ce contrôle ne saurait être un contrôle d'opportunité. Il s'agit là d'un contrôle de légalité externe qui porte sur *la régularité budgétaire* (compétence de l'ordonnateur, disponibilité des crédits, imputation de la dépense...), *la validité de la créance publique* (le comptable vérifie sur pièces les calculs de liquidation, le service fait, les règles de prescription...), *le caractère libératoire du règlement* (paiement au véritable créancier, absence d'opposition...) *et la vérification des seuils pour les marchés publics*.

Ce contrôle de régularité débouche sur un visa (« vu, bon à payer ») du comptable ou, en cas d'irrégularités, sur une suspension de paiement, notifié à l'ordonnateur.

b). le décaissement, effectué sous la responsabilité d'un comptable public

Le paiement, effectué sous la responsabilité d'un comptable (*« rôle de caissier »*) est la remise de fonds au créancier. Il est de plus en plus effectué par **ordre de virement**. Les moyens de règlement **des dépenses publiques** ont été précisés par l'article 45 du décret Royal de 1967 qui met l'accent sur le virement mais énonce aussi une gamme relativement diversifiée de formes de paiement : « les règlements sont faits par remise d'espèces, de chèques, par mandats postaux, par virements bancaires ou postaux⁸⁶.... ». Toutefois « **toute dépense supérieure à mille cinq cents dirhams (1 500 DH) ne peut être payée que par virement de compte** »⁸⁷.

Or, à compter de 01 janvier 2017, date d'entrée en vigueur du décret⁸⁸ n° 2-16-344 relatif aux commandes publiques, la phase administrative et la phase comptable de la dépense sont, en matière de marchés publics, enserrées dans un délai global de paiement qui est, en principe de 60 jours à compter de la constatation du service fait de la prestation objet de la commande publique⁸⁹, faute de quoi les intérêts moratoires sont dus, de plein droit au créancier. Ce délai de paiement dans le cadre des marchés publics de 60 jours pour régler le fournisseur est réparti comme suit: 45 jours pour l'administration **à compter de la date de constatation de service fait** (et non pas à compter de la date de dépôt des factures par le fournisseur) et 15 jours pour le

⁸⁶ Article 45 du décret royal n° 330-66 du 21-04-1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique. (B.O. n° 2843 du 26/04/1967, p. 452).

⁸⁷ Idem.

⁸⁸ Décret N° 2-16-344, BO n° 6488 du 4/8/2016, fixant les délais de paiement et les intérêts moratoires relatifs aux commandes publiques et entrée en vigueur le 01/01/2017.

⁸⁹ Par commande publique, il faut entendre les marchés publics, les bons de commandes et les conventions ou contrats de droit commun. Les conventions ou les contrats de droit commun sont ont pour objet soit la réalisation de prestations déjà définies quant aux conditions de leur fourniture et de leur prix et que le maître d'ouvrage ne peut modifier ou qu'il n'a pas intérêt à modifier. La liste des prestations qui peuvent faire l'objet de contrats ou de conventions de droit commun est prévue à l'annexe 1 du décret de 2013 sur la passation des marchés publics. Il s'agit par exemple des abonnements aux réseaux de télécommunication, aux services internet, des assurances des véhicules... Etc.

comptable public à compter de la date de la réception de l'ordonnance ou mandat de paiement appuyé des pièces justificatives (art 2 du décret susvisé).

A noter que la constatation du service fait d'une commande publique doit se faire dans le délai de 30 jours à compter de la date de dépôt par le titulaire de la commande publique, selon le cas, des attachements⁹⁰, de la facture ou de la note d'honoraires.

Le comptable public joue le rôle du contrôleur de l'ordonnateur. Lorsque le comptable reçoit un ordre ou un mandat de paiement de l'ordonnateur, il doit avant exécution en contrôler la régularité comptable et juridique (contrôle de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, disponibilité des crédits, justification du service fait, exactitude des calculs de liquidation...).

Précision : tout ordonnateur est tenu de s'accréditer (apporter la décision de nomination et le spécimen de sa signature) auprès du comptable public.

B. les procédures spéciales de dépenses

Ces procédures aménagent le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, en particulier en amoindrissant le rôle de l'ordonnancement. On distingue :

Les paiements sans ordonnancement, suppriment, au moins en la forme, l'ordre de paiement en lui substituant la fourniture d'éléments de liquidation par l'ordonnateur. Ces paiements qui concernent de manière générale l'Etat, portent généralement sur des sommes faiblement importantes.

Les paiements avant ordonnancement, consistent pour un comptable ou un régisseur d'avances, à remettre des fonds avant que l'ordonnateur n'émette un ordre de régularisation. Ils sont dans la pratique plus limités (pour exécution de certaines décisions et frais de justice par exemple).

C. cas des dépenses de personnel régies par le Statut Général de la Fonction Publique de 1958

Selon le Statut Général de la Fonction Publique (SGFP) de 1958, un fonctionnaire peut être dans plusieurs situations juridiques :

Cas suivant le SGFP de 1958	Situations juridiques
Fonctionnaire en activité	<ul style="list-style-type: none">• Congés annuels• Congés exceptionnels: mariage, décès d'un proche...• Congé de maladie: (courte jusqu'à 6 mois, moyenne (jusqu'à trois ans) et longue durée jusqu'à 5ans),• mise à disposition: envoyé pour mission de courte durée dans un autre OP (rattaché à son administration d'origine en matière de salaire, avancement.....)

⁹⁰ L'attachement est un document écrit ou dessiné qui consigne la nature et la quantité d'ouvrages exécutés. Simple constatation, il n'a qu'une valeur conservatoire et ne peut créer des obligations supplémentaires ou contraires aux dispositions du marché. En effet, l'attachement sert à constituer la preuve de la réalisation d'une prestation. La valeur probante est subordonnée à la vérification du document par le maître d'œuvre, opération qui lui confère un caractère contradictoire.

	<ul style="list-style-type: none"> • Mandat syndical
Fonctionnaire mis en détachement	<ul style="list-style-type: none"> • Le fonctionnaire est payé par l'administration d'accueil, tandis qu'il reste soumis à son administration d'origine en ce qui concerne la notation, l'avancement et la retraite; • La durée maximale de détachement est 3ans. Elle peut être renouvelée par périodes égales jusqu'à trois fois (12 ans maximum)
Fonctionnaire mis en disponibilité	<ul style="list-style-type: none"> • Le fonctionnaire cesse de travailler et de bénéficier de ses droits au salaire, à l'avancement et à la retraite pendant la durée de mise en disponibilité (infirmité d'un enfant par exemple).

Le poste budgétaire (PB) est le support qui permet le paiement des salaires du fonctionnaire et le suivi de sa situation administrative.

La vie d'un poste budgétaire commence par la création du PB (concours) et se termine par la démission, la retraite ou le décès.

Le poste peut subir certains changements tout au long de son existence : transformation et/ ou transfert voire même suppression :

- *La transformation* (se fait par le comptable sur la demande de l'ordonnateur):
 - Lorsque le poste est vacant, le visa de la direction de budget est nécessaire.
 - Lorsque le poste est occupé, la transformation correspond à un avancement (échelle 10 vers échelle 11);
- *Le transfert* (redéploiement des PB). Il correspond à une mutation. Deux (2) cas sont à signaler :
 - **Cas 1** : le transfert des PB au sein du même chapitre est autorisé au cours de l'année (transfert d'une direction à une autre par exemple);
 - **Cas 2**: le transfert des PB entre chapitres est interdit au cours de l'année. Dans la pratique, le transfert des PB est signifié à la DB au mois de juin pour que le transfert soit pris en compte pour l'année suivante.
- *La suppression des PB*

Deux (2) cas sont à mentionner à ce niveau :

 - **Cas 1** : le départ à la retraite, à l'exception de certains cas tels que : les PB de la Cour Royale par exemple...
 - **Cas 2** : les postes vacants non utilisés sont supprimés au 30 juin de la deuxième année qui suit l'année de la vacance.

A la différence des autres types de dépenses, les dépenses des fonctionnaires titulaires ne sont pas gérées véritablement par les ministères. Ces dépenses sont exécutées par deux organes attachés au Ministère de l'Economie et des Finances : la direction du Budget et la Trésorerie Générale du Royaume qui assure par le biais de sa direction Paierie Principale des

Rémunérations (PPR), le contrôle et le traitement de la paie de près de 650.000 fonctionnaires. La paye de l'ensemble du personnel titulaire est assurée par la PPR qui suit la consommation des crédits ouverts et en informe la Direction du Budget et les ordonnateurs concernés.

Aussi, il est à noter que la PPR n'assure pas la gestion des crédits de personnel à la place des départements ministériel ou institutions concernées. En effet, les ministères assurent le recrutement, la vérification de la disponibilité des postes budgétaires, l'organisation des concours de recrutement. Ils assurent aussi la gestion de la carrière de leurs agents (avancement, promotion, discipline...) et soumettent tous ces actes au contrôle « a priori » et au visa de la TGR dès qu'ils conduisent à une dépense nouvelle.

Toutefois, la PPR, son acte elle, se limite au paiement et la comptabilité des sommes payées aux fonctionnaires. La PPR tient une comptabilité des salaires versés qu'elle communique chaque fin de mois aux ordonnateurs.

Aussi, chaque ministère est tenu de produire et d'actualiser les tableaux des emplois. La PPR assure le suivi de ces tableaux.

Pour sa part, la DB suit chaque mois les états récapitulatifs des dépenses de personnel et assure la prévision et l'encadrement des dépenses par ministère.

§2. La recette publique

La recette n'est pas, sur le plan des procédures, symétrique de la dépense. **D'une part**, le pouvoir d'appréciation de l'administration est faible car celle-ci ne peut percevoir une recette sans texte (ce que vérifie le comptable) et doit en principe percevoir toutes les recettes prévues (en détail) par les textes.

Aussi, l'objectif de la réglementation est moins d'assurer le contrôle de la régularité (le débiteur- contribuable par exemple doit s'en charger) que d'assurer **le recouvrement**. **D'autre part**, les procédures sont plus variées et adaptées à chaque type de recette.

On peut se contenter ici de la procédure en vogue pour la perception des impôts et taxes.

A. procédure de l'exécution des recettes

Les recettes sont prises en compte au titre de l'année budgétaire au cours de laquelle elles sont encaissées par les comptables.

La procédure d'exécution des recettes publiques comporte 3 opérations importantes, deux exécutées par les ordonnateurs et la troisième par les comptables publics:

A.1. la constatation et liquidation des ordres de recettes

Les ordonnateurs constatent, liquident et émettent les ordres de recettes :

- **La constatation des droits** : consiste à s'assurer de la réalité des faits générateurs des créances publiques.

Exemple: IR/ profits immobiliers, on doit constater et émettre l'impôt.

- La liquidation des droits : consiste à arrêter le montant des créances publiques par rapport aux barèmes édictés par le Code Général des Impôts.
- Exemple: Calcul de la base imposable de l'impôt sur le revenu des profits immobiliers ou de l'impôt sur les sociétés.

A.2. l'émission des titres de recettes

Les créances constatées et liquidées font l'objet d'ordres de recettes émis par l'administration elle-même (l'ordonnateur) et envoyées au comptable assignataire pour recouvrement.

Les ordres de recettes peuvent prendre la forme :

- Des impôts directs : ils font l'objet de rôles nominatifs, titres collectifs qui comportent la liste des contribuables et l'indication de la dette fiscale de chacun d'eux.
- Des impôts indirects et taxes assimilées : font l'objet d'avis de mise en recouvrement et d'ordres de recettes.

Les titres de recettes sont notifiés aux redevables conformément aux instructions du ministre des finances.

A.3. le recouvrement

Les ordres de recettes OR émis par les ordonnateurs sont adressés par eux même aux comptables qui sont chargés de les recouvrer.

Les comptables qui prennent en charge les recettes (la prise en charge des OR coïncide avec la mise en recouvrement) doivent :

- Assurer le contrôle de l'autorisation de percevoir les recettes ;
- Assurer le contrôle de la régularité des réductions et annulations.

Précision : les comptables publics doivent faire en sorte que les créances publiques qu'ils ont prises en charge soient acquittées par les débiteurs.

Exemples des modalités de recouvrement :

- Recouvrement à l'amiable,
- Recouvrement forcé,
- Hypothèque : la condition pour emprunter cette voie est que le montant de la créance soit supérieur ou égale à 20 000 dhs, avec obligation d'inscrire cette hypothèque sur le titre foncier auprès de la conservation foncière.

Précision : les modalités de recouvrements des créances publiques seront traitées en détail dans le chapitre suivant.

Les comptables chargés du recouvrement sont tenus de produire la situation du recouvrement au 31 décembre de chaque année et ce au plus tard le dernier jour du mois de février de l'année budgétaire suivante (3^{ème} alinéa de l'article 73 du décret royal de 1960 tel qu'il a été modifié en 2000).

B. modalités de paiement des créances

Le redevable doit payer les sommes dues à la caisse du comptable chargé du recouvrement. Toutefois, en cas de nécessité, il peut valablement se libérer auprès d'un collègue dudit comptable et pour son compte.

Le paiement des créances publiques peut intervenir par voie de compensation sur demande du redevable ou à l'initiative du comptable chargé du recouvrement, dans les conditions prévues par le code des obligations et contrats (cf. art. 357 et suivants).

C. moyens de paiement des créances

Aux termes de l'article 20 du code de recouvrement⁹¹, le paiement des créances publiques peut intervenir par :

- versement d'espèces ;
- remise de chèque ;
- virement ou versement à un compte ouvert au nom du comptable chargé du recouvrement ;
- tout autre moyen prévu par la réglementation en vigueur.

C.1. le versement d'espèces

Le versement d'espèces donne lieu à la délivrance d'une **quittance**. Par exception à cette règle, il n'est pas délivré de quittance lorsque le redevable reçoit en échange de son versement, des timbres, des formules timbrées et, d'une façon générale, une fourniture dont la possession justifie à elle seule le paiement des droits, ou lorsqu'il est donné quittance sur un document restitué ou remis au redevable.

C.2. la remise de chèque

Les redevables peuvent acquitter les sommes mises à leur charge par remise de chèque. Le paiement par chèques donne lieu à la délivrance d'une **déclaration de versement**.

Toutefois, en cas de vente d'objets mobiliers ou de cession de produits au comptant ou de valeurs mobilières avec livraison ou enlèvement, le paiement doit être fait par **chèque certifié**. A cet égard, il y a lieu de rappeler que les chèques tirés par un établissement bancaire sur Bank Al Maghrib ont valeur de chèques certifiés.

C.3. le virement ou le versement à un compte ouvert au nom du comptable chargé du recouvrement

Le redevable peut se libérer par virement ou par versement des sommes dues à un compte ouvert au nom du comptable chargé du recouvrement.

⁹¹ Egalement, d'après l'article 27 du décret n° 330-66 du 21-04-1967 tel que complété par le décret n° 2-01-2677 du 29-11-2001.B.O.n° 4958 du 06-12-2001, « les recettes sont réalisées par versement d'espèces, par remise de chèques bancaires ou postaux, par versement ou virement à un compte ouvert au nom du comptable public, et dans les cas prévus par les lois et règlements, par remise de valeurs ou d'effets de commerce. Les recettes peuvent également être réalisées par paiement au moyen de cartes bancaires dans les conditions fixées par arrêté du ministre chargé des finances... ».

Dès réception de l'avis de crédit relatif au virement ou au versement, le comptable procède à la comptabilisation et établit le reçu correspondant qu'il doit tenir à la disposition du redevable.

C.4. autres moyens de paiement des créances

Les créances publiques peuvent être acquittées par tout autre moyen de paiement prévu par la réglementation en vigueur et ayant valeur libératoire (effets publics, cartes de crédits ...). Toutefois, ces moyens ne peuvent être acceptés tant qu'aucun texte législatif ou réglementaire n'a précisé les conditions et modalités de leur utilisation.

D. cas de l'imputation des paiements

En vertu de l'article 27 du Code de recouvrement des créances publiques, le comptable chargé du recouvrement est tenu d'imputer les paiements partiels effectués en règlement des créances publiques, à la dette que le débiteur a le plus intérêt à acquitter, ou à celle qui est la plus onéreuse pour le redevable entre plusieurs dettes également onéreuses à la plus ancienne en date.

Il ressort de cette disposition que c'est au comptable que revient la charge de donner l'imputation des paiements effectués par le redevable. Pour ce faire, il lui est fait obligation de tenir compte de l'intérêt du redevable à acquitter une créance déterminée ou du caractère onéreux de la créance à apurer.

Ainsi et à titre d'exemple :

- Un redevable peut avoir intérêt à honorer une créance affectant un immeuble en vue de la cession de celui-ci.
 - Une créance passible d'une majoration ou d'intérêts de retard est considérée comme onéreuse, en comparaison avec une créance non majorable.
- Le 2^{ème} paragraphe de l'article 27 précité précise, en outre, que les paiements effectués sont imputés au titre de chaque créance dans l'ordre ci-après :
- frais de recouvrement,
 - majorations de retard,
 - pénalités et amendes,
 - principal de la créance, pour le reliquat.

Conclusion au chapitre

L'exécution du budget se fait sur la base des règles de la comptabilité publique qui reposent sur deux principes fondamentaux : les opérations financières sont sous la responsabilité des ordonnateurs et des comptables ; la séparation des ordonnateurs et des comptables.

En effet, l'exécution des dépenses et des recettes est soumise à une comptabilité de caisse à laquelle s'ajoutera, dans le moyen terme, une comptabilité d'exercice à l'instar de la comptabilité mise en place par les entreprises du secteur privé.

Ainsi, pour un souci de gouvernance et pour mieux gérer les finances de l'Etat, la comptabilité d'exercice et les autres outils de « pilotage » (comptabilité d'analyse des coûts, contrôle interne, contrôle de gestion et audit) ne peuvent que contribuer à l'amélioration de la transparence et la performance de l'action de l'Etat. En effet, parmi les façons permettant de gérer plus efficacement les finances publiques, on peut avancer:

- La planification des ressources et le développement de systèmes comptables performants;
- L'implémentation de cellules de contrôle interne et d'audit interne au sein des services de l'Etat ;
- Susciter la prise de conscience des coûts de services publics (coût et rendement d'un fonctionnaire par exemple) dans les départements ministériels ;
- Renforcer les capacités des institutions et du personnel ;
- L'engagement vers la compétence dans les recrutements futurs et la formation continue des fonctionnaires titulaires de l'Etat et des collectivités territoriales...etc.

En plus des règles comptables, nous avons présenté, dans ce chapitre, les procédures et les acteurs de l'exécution budgétaire tant pour les recettes que pour les dépenses.

Au niveau des procédures liées aux dépenses, nous avons analysé les actes de la phase administrative dont le responsable est l'ordonnateur : l'engagement, l'approbation, la liquidation, l'ordonnancement, le report...) et l'acte de la phase comptable : le paiement.

Pour les recettes, les procédures de l'émission des ordres de recette, de mise en recouvrement, des méthodes de recouvrement et les modalités de paiement des créances publiques ont été expliquées respectivement dans les phases administrative et comptable.

Aussi, étant donné l'importance de la question de recouvrement et la problématique du reste à recouvrer, il a été jugé très utile d'étudier et d'analyser, dans le chapitre qui suit, les modalités de recouvrement et les contraintes pratiques qui restent à résoudre lors de l'exercice de cette activité pour les agents chargés de recouvrement.

Chapitre 4. le recouvrement des recettes publiques fiscales

Le recouvrement est défini par l'ensemble des actions et opérations entreprises pour obtenir des redevables envers l'Etat, les collectivités locales et les établissements publics, le règlement des créances mises à leurs charge par *les lois et règlements*⁹² en vigueur ou résultant de jugements et arrêts ou de conventions.

Dans ce chapitre, nous allons étudier d'abord les méthodes et techniques de recouvrement des créances publiques fiscales gérées par l'administration des impôts ainsi que les contraintes de gestion de l'activité de recouvrement par les comptables publics chargés de recouvrement.

Le choix des créances fiscales comme sujet de recouvrement est dû au fait que la majorité des ressources publiques provient des impôts et taxes. L'analyse du recouvrement des créances fiscales est justifié par le fait que les recettes fiscales à elles seules représentent en moyenne 82 à 85% des recettes ordinaires (avec parfois des pics allant jusqu'à 90%). L'étude porte sur la période 2004-2017, car avant cette date la prise en charge des principaux impôts et taxes étudiés dans ce travail est faite par la TGR.

La fonction du recouvrement des recettes fiscales se fait par le réseau des comptables publics (RAF) de la DGI qui sont chargés de recouvrer environ 88% des impôts de l'Etat. L'action en recouvrement se fait en deux phases : la phase de recouvrement à l'amiable et la phase de recouvrement forcé.

La finalité de l'action en recouvrement est d'aboutir à un paiement dans les meilleurs délais. A défaut du recouvrement amiable, le Receveur de l'administration fiscale procède au recouvrement forcé en mettant en œuvre les voies d'exécution en application stricte de recouvrement des créances publiques (CRCP).

A ce niveau, d'après les données de la Direction Générale des Impôts en 2017, le stock du reste à recouvrer en matière fiscal est évalué à 65 milliards dhs et reste concentré à raison de 75% sur les personnes morales et 25% au niveau des personnes physiques⁹³. En même temps, 2635 recours en première instance ont été formulés devant les tribunaux administratifs et 1179 appels ont été enregistrés auprès des cours d'appel de Rabat et Marrakech⁹⁴. Cela implique des enjeux importants pour les finances publiques.

Section 1. la voie du recouvrement amiable

C'est la procédure de recouvrement des créances publiques laissée à l'initiative du redevable. Cette phase de l'amiable s'étend de la date de mise en recouvrement ou d'émission des créances à celle de leur exigibilité. Il est à souligner toutefois que le redevable dispose d'un délai supplémentaire de trente (30) jours après la date d'exigibilité, avant d'entamer la phase de recouvrement forcé.

§1. l'exigibilité des droits et taxes

On distingue l'exigibilité à court terme et l'exigibilité immédiate.

L'exigibilité à court terme signifie que les créances publiques ne deviennent exigibles qu'à l'expiration d'un délai courant à compter de la date de la naissance de la créance. Cette exigibilité diffère selon que l'impôt soit établi par *voie de rôle*, par *retenue à la source (RAS)*, par *paiement spontané(PS)* ou *sur déclaration*.

Les impôts établis par voie de rôle sont exigibles à l'expiration du 2^{ème} mois suivant celui de leur mise en recouvrement. C'est le cas de la fiscalité locale (TP, TH et TSC⁹⁵).

Les impôts retenus à la source sont exigibles à l'expiration du mois suivant celui au cours duquel la retenue a été effectuée. C'est le cas de l'IR salarial⁹⁶ et sur les revenus de capitaux mobiliers⁹⁷.

Pour les impôts payés spontanément comme le cas de l'IS donnant lieu au versement spontané de quatre acomptes provisionnels par les sociétés passibles de l'IS avant l'expiration du troisième, sixième, neuvième et douzième mois suivant la date d'ouverture de l'exercice comptable en cours.

Enfin les impôts payés sur déclaration comme le cas de la TVA, les entreprises imposées sous le régime de la déclaration mensuelle disposent d'un délai jusqu'à minuit du dernier jour de chaque mois pour déclarer à l'aide d'un logiciel de télé-déclaration et s'acquitter par voie électronique de la TVA due et ce, via le site web de la DGI sous le mode EFI ou EDI (Échange de Fichiers Informatisés ou Échange de Données Informatisées). La même procédure concernent également l'IR jusqu'au 28 février et l'IS jusqu'au 31 mars de chaque année.

Dans le cas de l'exigibilité immédiate, le redevable perd le bénéfice du terme relié à la créance publique en raison du risque de disparation du redevable, ou suite à des changements dans la vie et la personne du redevable ou de sa situation patrimoniale, susceptibles de compromettre le recouvrement des créances publiques. Il en est par exemple des sommes dues par un redevable qui cesse d'avoir au Maroc sa résidence habituelle ou son domicile fiscale ou son principal établissement, en cas de cessation d'activité par le redevable ou encore de la transformation de la forme juridique d'une société.

Aussi, les créances normalement exigibles à terme peuvent se transformer en créances immédiatement exigibles dans certains cas. Il en est par exemple du cas de déménagement du

⁹⁵ La taxe professionnelle (TP), la taxe d'habitation et taxe des services communaux (TH-TSC).

⁹⁶ L'employeur est tenu d'effectuer, en matière d'IR, la RAS sur le salaire de son employé et la verser au comptable chargé de recouvrement dans le mois suivant celui du paiement du salaire.

⁹⁷ En cas de profits réalisés sur des comptes titres détenues en bourse, les intermédiaires financiers doivent opérer la RAS et la verser à la caisse du receveur de l'administration fiscale dans le mois suivant celui de la cession des titres.